GEGENSTEUERN

Das Steuer-Reformpapier der KSW

Steuersystem vereinfachen,

Steuerlast reduzieren,

Österreich lebenswerter und wettbewerbsfähiger machen

KSW KAMMER DER STEUERBERATER:INNEN UND WIRTSCHAFTSPRÜFER:INNEN

KSW Experts

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Inhaltsverzeichnis Seite

1. Vorwort 4
2. Motivation/Hintergrund 5
3. Die KSW tritt geschlossen gegen die Komplexität im Steuerrecht auf 10
4. Vereinfachung als oberste Maxime 12
5. Grundlegende Vorschläge für die diversen Abgabenarten 13
5.1. Notwendige Reformen in der Personalverrechnung 13
5.1.1. Einleitende Gedanken 13
5.1.2. Materielle Überlegungen zum Jahressechstel 14
5.1.3. Rechtssichere Anwendung von Abgabenbegünstigungen 14
5.1.4. Reduktion der Dokumentationserfordernisse 15
5.1.5. Einheitliche Einhebung von Lohnabgaben 16
5.1.6. Einheitliche Dienstgeberabgabe 16
5.1.7. Einheitliche Bemessungsgrundlage 16
5.1.8. Einheitliches Verfahrensrecht und GPLB 17
5.1.9. Transparenz und zentraler Zugang zu Verwaltungsanweisungen 17
5.1.10. Kollektivverträge 17
5.1.11. Praktikable Abgrenzung selbständige und unselbständige Arbeit 18
5.1.12. New Ways of Work 18
5.1.13. (Weitere) Erhöhung von lohnabgabenrechtlichen Freibeträgen gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 19
5.1.14. Anpassung der begünstigten Pensionsvorsorge 19
5.1.15. Abschaffung des Spitzensteuersatzes von 55 % 19
5.1.16. Anhebung des Veranlagungsfreibetrags 19
5.1.17. Anhebung des Werbungskostenpauschales 20
5.1.18. Abzugsfähigkeit von Kosten der Kinderbetreuung, Haushaltshilfen und Pflegepersonal 20
5.2. Vorschläge im Bereich der Gewinnermittlung und Unternehmensbesteuerung 21
5.2.1. Stärkung von Innen- und Außenfinanzierung durch Eigenkapitalverzinsung 21
5.2.2. Die Eigenkapitalaufbringung für Unternehmen erleichtern 22
5.2.3. Erleichterungen der Unternehmensnachfolge 22
5.2.4. Forschungs- und Investitionsbegünstigungen 23
5.2.5. Entdiskriminierung von Verlusten und Schaffung eines Verlustrücktrages 24
5.2.6. Abschaffung der Mindestkörperschaftsteuer 24
5.2.7. Reduktion der Abzugsverbote im KStG 25
5.2.8. Vereinheitlichung der Gewinnermittlungen § 4 (1) oder § 5 EStG 26
5.3. DBA und Außensteuerrecht 26
5.4. Gebührengesetz 26
5.5. Vorschläge zum Verfahrensrecht 26
5.6. Finanzstrafrecht 27
5.6.1. Anpassungen im Bereich der Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) 27
5.6.2. Durchgängige Strafbarkeitsschwelle grobe Fahrlässigkeit 28
6. Detaillierte Vorschläge 29
6.1. Notwendige Reformen in der Personalverrechnung 29
6.1.1. Einleitende Gedanken 29
6.1.2. Materielle Überlegungen zum Jahressechstel 29

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

6.1.3. Rechtssichere Anwendung von Abgabenbegünstigungen 30
6.1.4. Reduktion der Dokumentationserfordernisse 31
6.1.5. Einheitliche Einhebung von Lohnabgaben 32
6.1.6. Einheitliche Dienstgeberabgabe 33
6.1.7. Einheitliche Bemessungsgrundlage 33
6.1.8. Einheitliches Verfahrensrecht und GPLB 33
6.1.9. Transparenz und zentraler Zugang zu Verwaltungsanweisungen 34
6.1.10. Kollektivverträge 35
6.1.11. Praktikable Abgrenzung selbständige und unselbständige Arbeit 35
6.1.12. New Ways of Work 35
6.1.13. (Weitere) Erhöhung von lohnabgabenrechtlichen Freibeträgen gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG 36
6.1.14. Anpassung der begünstigten Pensionsvorsorge 37
6.1.15. Abschaffung des Spitzensteuersatzes von 55 % 37
6.1.16. Nachhaltiger Umgang mit Lebensmitteln 37
6.1.17. Anhebung des Veranlagungsfreibetrags 38
6.1.18. Anhebung des Werbungskostenpauschales 38
6.1.19. Abzugsfähigkeit von Kosten der Kinderbetreuung, Haushaltshilfen und Pflegepersonal 38

6.2. Vorschläge im Bereich der Gewinnermittlung und Unternehmensbesteuerung 39

6.2.1. Stärkung von Innen- und Außenfinanzierung durch Eigenkapitalverzinsung 39
6.2.2. Erleichterungen der Unternehmensnachfolge 40
6.2.3. Forschungs- und Investitionsbegünstigungen 42
6.2.4. Entdiskriminierung von Verlusten und Schaffung eines Verlustrücktrags 43
6.2.5. Reform der Gruppenbesteuerung gem. § 9 KStG 44
6.2.6. Optionenmodell für nationale Beteiligungen gem. § 10 KStG 44
6.2.7. Abschaffung der Mindestkörperschaftsteuer 44
6.2.8. Abschaffung der Kapitalertragsteuer bei Ausschüttungen an inländische Körperschaften 45
6.2.9. Reduktion der Abzugsverbote im KStG 45
6.2.10. Vereinheitlichung der Gewinnermittlungen § 4 (1) oder § 5 EStG 46
6.2.11. Valorisierung der Buchführungsgrenzen 46
6.2.12. Umsetzung internationaler Steuerinitiativen/BEFIT-Vorschlag der Europäischen Kommission 46

6.3. Umgründungssteuerrecht 46

6.4. DBA und Außensteuerrecht 49

6.4.1. Vermeidung von Doppelbesteuerung 49
6.4.2. Verwertung von Auslandsverlusten 53
6.4.3. Beschränkte Steuerpflicht 55
6.4.4. Vorschläge iZm dem Mindestbesteuerungsrecht 56
6.4.5. Auskunftsbescheide für österreichisches Außensteuerrecht 56
6.4.6. Vorschläge zum DBA-Recht 56

6.5. Vermietung und Verpachtung, Immobilienbesteuerung 57

6.6. Besteuerung Land- und Forstwirtschaft/Bewertungsrecht 58

6.6.1. Verbreiterung der Einkunftsarten/Abgrenzung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünfte aus Gewerbebetrieb 58

6.7. Umsatzsteuer 58

6.8. Gebührengesetz 59

6.9. Vorschläge zum Verfahrensrecht 60

6.9.1. Ruling 60
6.9.2. Reform der Wiederaufnahmebestimmungen (§ 303 BAO) 60

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

6.9.3. Abschaffung der „Unbeachtlichkeits-Fiktion“ in § 5 FinOnVO, Erhöhung der Anwenderfreundlichkeit der Funktionen zur Übermittlung von Anbringen via FinanzOnline und Zulässigkeit von E-Mails im Abgabenverfahren 61
6.9.4. Aufschiebende Wirkung von Bescheidbeschwerden 63
6.9.5. Mehr Rechtssicherheit durch Betriebsprüfung auf Antrag, Ausweitung des Anwendungsbereichs für Auskunftsbescheide und Ausweitung von Cooperativer Tax Compliance für KMU 64
6.9.6. Einschränkung des Anwendungsbereichs der Festsetzung von Verspätungszuschlägen auf grobes Verschulden 65
6.9.7. Verpflichtende Erlassung von Abgabenbescheiden gemäß § 201 BAO in Folge einer Berichtigungsanzeige nach § 139 BAO bzw. § 140 BAO für Selbstbemessungsabgaben und Vereinheitlichung der Schadensgutmachungsfristen nach § 29 Abs. 2 FinStrG auf ein Monat nach Bescheiderlassung 65
6.9.8. Außenprüfung 65
6.10. Finanzstrafrecht 66
6.10.1. Anpassungen im Bereich der Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) 66
6.10.2. Verkürzungszuschlag 71
6.10.3. Bedingte Strafnachsicht 72
6.10.4. Diversion im Finanzstrafrecht 72
6.10.5. Durchgängige Strafbarkeitsschwelle grobe Fahrlässigkeit 73
6.10.6. Verjährung gem. § 31 FinStrG 73
6.10.7. Verbandsverantwortlichkeit gem. § 28a FinStrG 74
7. Anhang 76

Die verwendeten geschlechtsspezifischen Bezeichnungen betreffend Frauen und Männer gleichermaßen und wurden nur zur leichteren Lesbarkeit verwendet.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

1. Vorwort

Die österreichische Steuergesetzgebung und ihre Komplexität sind keine neue Themen: Bereits Bundeskanzler Figl hat in seiner (zweiten) Regierungserklärung am 9. November 1949 festgehalten, dass eine Vereinfachung der Steuergesetze „ein wesentliches Erfordernis zur Sicherung der Wirtschaft“ ist. In Summe findet sich das Versprechen/die Notwendigkeit einer Steuer- bzw. Verwaltungsvereinfachung seit Gründung der 2. Republik in nahezu jeder Regierungserklärung. Der Politische Wille wurde zuletzt durch die im Regierungsprogramm 2020-2024 vorgesehene Vereinfachung des Steuerrechts manifestiert.

Auch die Erwartungshaltung in die österreichische Politik, sinnvolle und nachhaltig wirksame Strukturreformen umzusetzen, und dabei womöglich auch kleinere Einschnitte hinnehmen zu müssen, wird immer stärker, u.a. weil der Lebensstandard der Menschen sinkt und der Wirtschaftsstandort Österreich in verschiedenen internationalen Rankings stetig an Attraktivität verliert.

Anders gesagt: Die Komplexität des österreichischen Steuerrechts ist bereits so hoch, dass Lenkungswirkungen von steuerlichen Maßnahmen – dies betrifft sowohl die Besteuerung der Arbeitseinkommen wie den Bereich Investitionen – völlig verloren gegangen sind. Viele steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Maßnahmen, die die Bundesregierungen in den letzten Jahren getroffen haben, gehen ins Leere. Sie belasten lediglich das Budget.

Im Hinblick auf die kommende Legislaturperiode hat der Fachsenat für Steuer- und Sozialrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ein Positionspapier erstellt, das anhand einer Vielzahl von Beispielen die Komplexität des geltenden Steuerrechts verdeutlicht und eine Reihe von Vereinfachungsvorschlägen beinhaltet.

In einem Bereich, in dem unterschiedliche Bemessungsgrundlagen, Übergangsregelungen, unterschiedliche Tarife und Ausnahmebestimmungen aufeinandertreffen, ist lediglich eine radikale Vereinfachung des Systems möglich, weil die vereinzelte Streichung von Ausnahmebestimmungen lediglich kosmetische Wirkungen hätte. Dies gilt vor allem für den Bereich der Besteuerung von Arbeitseinkommen. Diesem Bereich ist daher ein Schwerpunkt dieses Positionspapiers gewidmet.

Aus dem abgabenrechtlichen Blickwinkel zeigen wir im Folgenden jene Maßnahmen auf, die u.E. notwendig sind, um im Abgabenrecht wieder international konkurrenzfähig zu werden:

- Entbürokratisierung und eine radikale Vereinfachung
- Entlastung
- Entkriminalisierung
- Lenkung
- Keine neuen Steuern

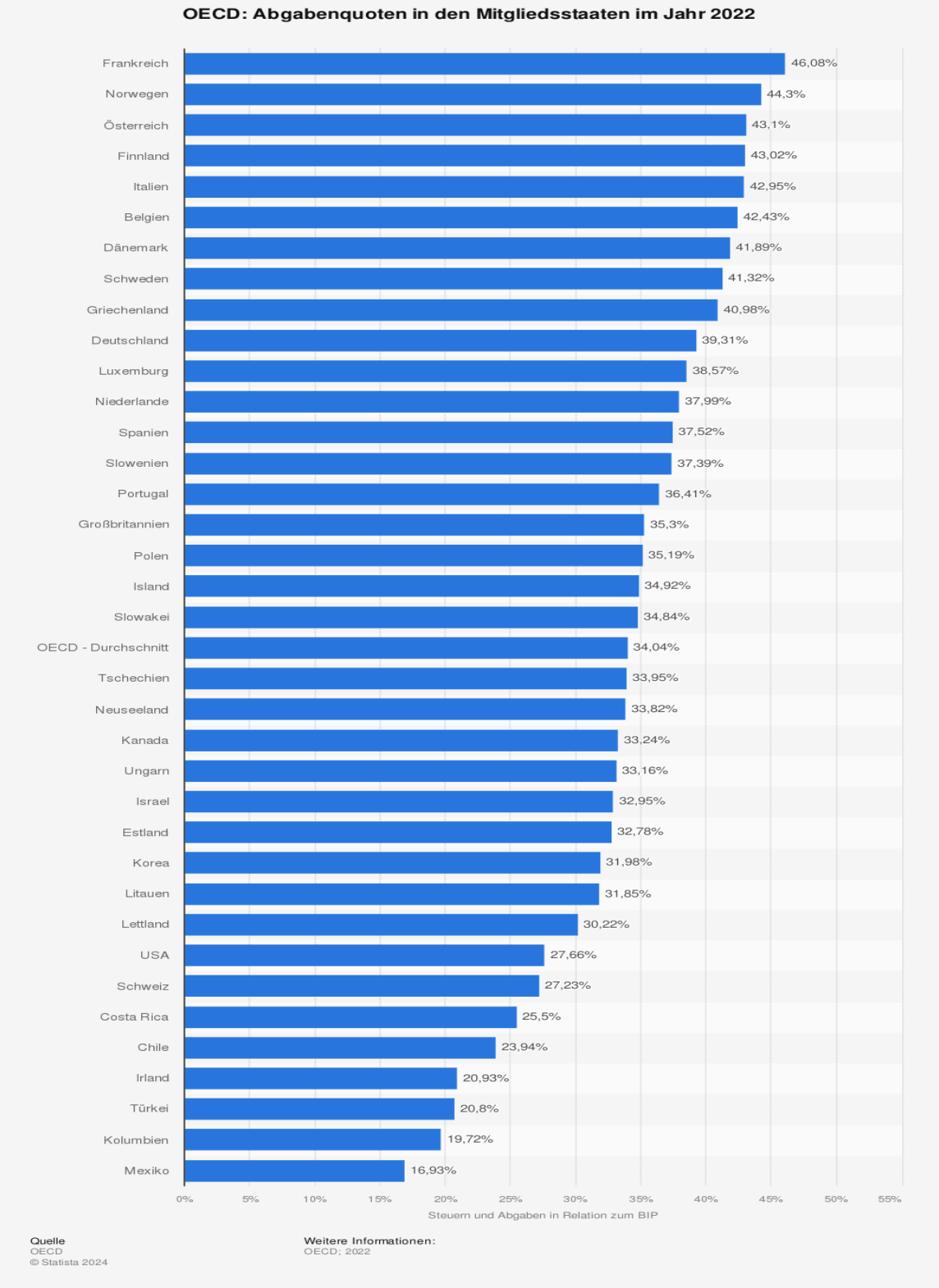
Mag. Herbert Houf
Präsident der KSW

Dr. Verena Trenkwalder
Vorsitzende des Fachsenats für Steuer- und Sozialrecht

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

2. Motivation/Hintergrund

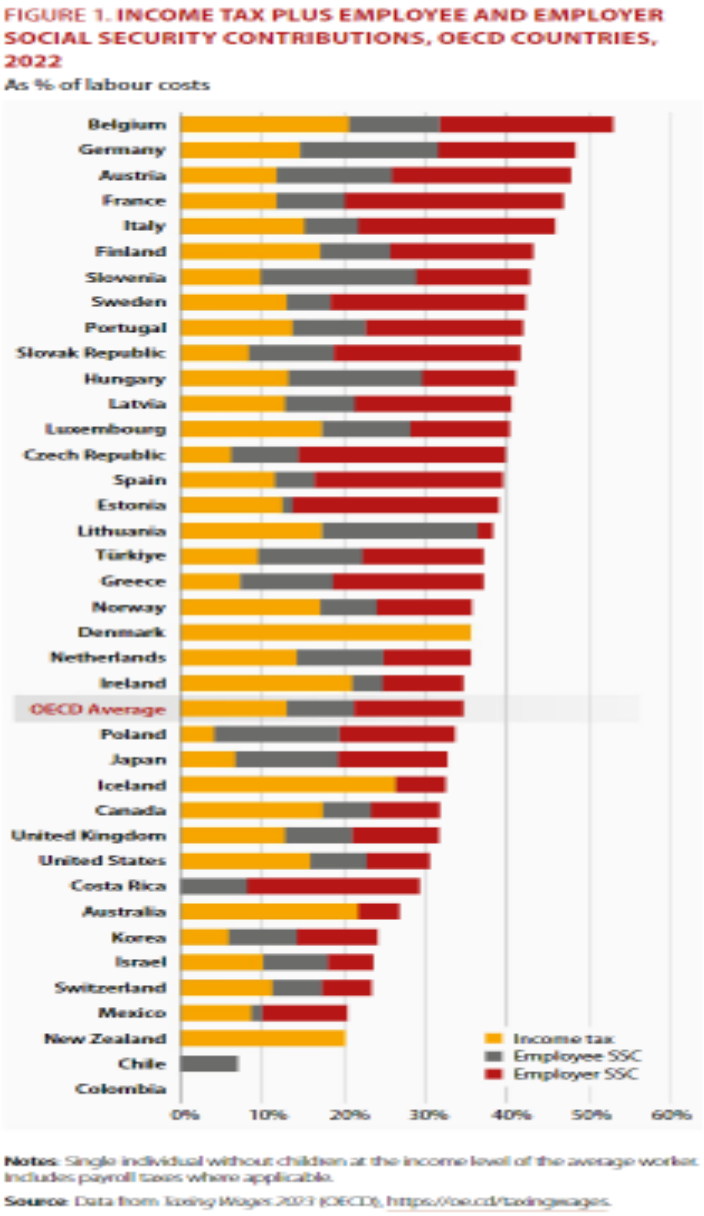
Österreich hat gemäß den zuletzt veröffentlichten Daten im Jahr 2022 mit 43,1 % des BIP die dritthöchste Abgabenquote innerhalb der OECD und wird nur noch von Frankreich mit 46,08 % und Norwegen mit 44,3 % übertroffen. Im Durchschnitt haben die OECD-Länder 2022 eine Abgabenquote von rund 34 % des BIPs.



Quelle: [OECD – Abgabenquoten in den Mitgliedsstaaten 2022 | Statista]

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Auch bei der Besteuerung der Arbeitsleistung (Lohnsteuer, Sozialversicherung und Lohnnebenkosten) liegt Österreich im OECD-Spitzenfeld. Österreich weist im jährlichen OECD-Vergleich bei der Steuer- und Abgabenquote neuerlich den dritthöchsten Wert auf. Der sogenannte "Steuerkeil" (das ist die Differenz zwischen den Arbeitskosten des Arbeitgebers und dem Nettoverdienst des Arbeitnehmers) liegt laut der "Taxing Wages"-Studie der OECD im Jahr 2023 in Österreich bei 47,2 Prozent (durchschnittl. alleinstehender Arbeitnehmer), womit Österreich Rang 3 hinter Belgien und Deutschland belegt.



Quelle: OECD (2023), Taxing Wages 2023: Indexation of Labour Taxation and Benefits in OECD Countries, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/8c99fa4d-en.

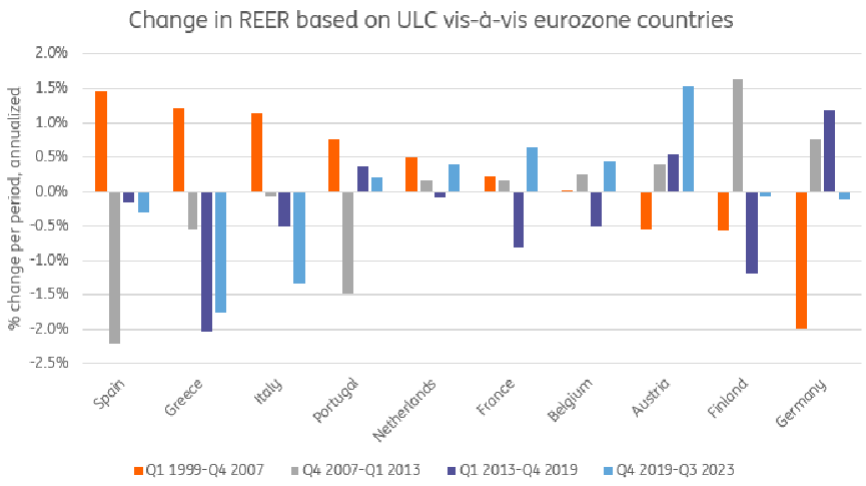
Laut dem IMD World Competitiveness Yearbook 2024 (https://worldcompetitiveness.imd.org/) ist Österreich demgegenüber vom Rang 16 in 2020 auf Rang 26 (von insgesamt 67 analysierten Volkswirtschaften) in 2024 abgestürzt, wobei die schlechtesten Werte im Kapitel „Government Efficiency“(Rang 40), und dort wiederum in dem Bereich „Tax Policy“ (Rang 64) und in dem Bereich „Economic Performance“ (Rang 33) erzielt werden. Dagegen punkten wir in den

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Bereichen Infrastructure und Business Efficiency. Angeführt wird das Ranking von Singapur, der Schweiz und Dänemark, aber auch Irland, Schweden, die Niederlande, Island oder Belgien liegen deutlich vor Österreich.

Quelle: IMD World Competitiveness Yearbook 2024 (https://worldcompetitiveness.imd.org/)

Die folgende Abbildung zeigt die Entwicklung der Wettbewerbsfähigkeit der Länder im Überblick. Für Österreich fällt auf, dass die Verbesserung der Leistungsfähigkeit bis Pandemiebeginn weniger stark war als in Deutschland, die Verschlechterung ab 2019 jedoch deutlich stärker (hellblauer Balken):



Quelle: Europäische Kommission DG ECFIN, ING Research Berechnungen

In Summe zeigt diese Entwicklung, dass der Standort Österreich in den letzten Jahren verglichen mit anderen Eurozonenländern überdurchschnittlich an Wettbewerbsfähigkeit verloren hat. Österreich ist gemeinsam mit den Niederlanden jenes Land, in dem sich die Wettbewerbsfähigkeit der Arbeitskosten seit der Gründung der Eurozone im Jahr 1999 am stärksten verschlechtert hat.

Parallel dazu ist in Europa ein deutliches Investitionswachstum nur in einigen der ursprünglichen Peripherieländer zu beobachten. Österreich und die Niederlande verzeichneten ab 2019 de facto ein Nullwachstum, während es beispielsweise in Deutschland sogar negatives Investitionswachstum gab.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Es geht daher nun darum, die Zukunftsperspektiven des Standorts zurück in die Wachstumszone zu bringen.[1]

- **Bruttolohnkosten**

Obwohl das Thema Senkung der Lohnnebenkosten medial ein Dauerbrenner ist, wurde eine substanzielle Reduktion bis dato nicht erreicht. Die Lohnabschlüsse in Folge des starken Preisauftriebs treffen die Unternehmen in einer Phase wirtschaftlicher Stagnation, besonders im verarbeitenden Gewerbe. Je schneller hier Maßnahmen gesetzt werden, umso rascher kann der Wettbewerbsnachteil heimischer Unternehmen abgebaut werden.

- **Energiekosten**

Das zweite große Kostenthema der heimischen Industrieunternehmen sind die Energiekosten. Obwohl die Gas- und Strompreise seit dem Höchststand 2022 deutlich zurückgegangen sind, bleibt die Vulnerabilität aufgrund der Abhängigkeit der österreichischen Volks- und Produktionswirtschaft, insbesondere von russischen Gasimporten. Hinzu kommen die Kosten, die durch die Energiewende entstehen werden. Obwohl es seitens der Unternehmen viele innovative und effiziente Projekte zum Aufbau von erneuerbaren Energiequellen gibt, scheitern diese oft an entsprechenden bürokratischen Hürden und Genehmigungsprozessen. Dabei wäre jede Stärkung der Energieautonomie eine wesentliche Verbesserung der Resilienz der heimischen Wirtschaft, und verbessert nachhaltig die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts.

- **Überregulierung EU-weit und lokal**

Die teilweise überbordende Regulierung und Bürokratisierung innerhalb der Europäischen Union und lokal in Österreich ist herausfordernd. Trifft diese jedoch auf Unsicherheit der Unternehmen bezüglich der weiteren Entwicklung des regulatorischen Umfelds, hemmt dies eine längerfristige Investitionstätigkeit, die entscheidend für die Sicherung der Standortattraktivität wäre. Dies betrifft Regelungen im Rahmen von Besteuerung und (nachhaltigen) Berichtspflichten, aber auch Unsicherheit bezüglich zukünftiger Steuerbelastungen.

- **Bildung & Arbeitsmarkt, Demographie und Zuwanderung**

Ein Blick auf die Struktur und Prognose des demographischen Profils Österreichs zeigt eine der größten Herausforderungen für den Standort. Eine Pensionierungswelle steht sowohl im öffentlichen Dienst als auch in der Privatwirtschaft bevor und der Arbeitsmarkt ist bereits jetzt angespannt, nicht nur was Fachkräfteverfügbarkeit betrifft.

- **Investitionen und das Risiko von Vermögenssteuern**

Insbesondere die niedrige Investitionsdynamik in Österreich ist problematisch, möchte man technologisch hochstehende und nachhaltige Produktionskapazitäten für die Zukunft sichern. Neben der Reduktion der gesetzlichen und regulatorischen Unsicherheit und Entbürokratisierung ist die Ausgestaltung entsprechender Investitionsanreize essenziell, insbesondere in Bereichen, wo besonders hohe Produktivitätsfortschritte erzielt werden können.

In diesem Zusammenhang stellt die derzeit vermehrt diskutierte Einführung einer Vermögenssteuer ein zusätzliches Risiko dar. Neben Investitionsanreizen würde eine solche Steuer auch Anreize zur Kapitalbildung spürbar mindern. Insbesondere bei ausländischen Investoren wäre mit einer Kapitalflucht zu rechnen. Überdies steigt damit das Risiko der Abwanderung von High Potentials und Know-how-Träger, die die zentralen Erfolgsfaktoren des zukünftigen österreichischen Wachstums darstellen.

[1] Stefan Fink, Prof (FH) Finance & Risk Management

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

- **Budgetdisziplin**

Damit die dargestellten Impulse gesetzt werden können, ist es unbedingt notwendig, hinreichend budgetären Spielraum zu haben, um einerseits Impulse dort setzen zu können, wo sie erforderlich sind, und andererseits flexibel zu bleiben, was zukünftige wirtschaftliche Abschwünge oder auch exogene Schocks angeht. Ein Blick auf die Entwicklung der Staatsverschuldung, vor allem deren Struktur, ist aktuell nur sehr eingeschränkt erfolgversprechend. Der Planungshorizont ist definitiv zu erweitern.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

3. Die KSW tritt geschlossen gegen die Komplexität im Steuerrecht auf

Laut dem IMD World Competitiveness Yearbook 2024 liegen **die Schwachstellen Österreichs im Steuerrecht in der hohen Gesamtsteuerbelastung, in den hohen Personensteuern und den hohen Sozialversicherungsbeiträgen sowie in der Bürokratie**.

Auch der Deloitte Austrian Tax Survey 2023 zeigt (zum wiederholten Mal) ein eher düsteres Bild:

Das komplexe Steuersystem und die hohen Abgaben erschweren das Wirtschaften in Österreich schon seit Jahren enorm. Gepaart mit den weltwirtschaftlichen Entwicklungen der vergangenen Monate wirkt sich das äußerst negativ auf die Attraktivität des heimischen Standortes aus. Um in dieser Situation gröbere Imageschäden zu vermeiden, braucht es rasch eine Reform des Steuersystems. Die Entlastung des Faktors Arbeit erweist sich als entscheidender Faktor für die Attraktivität des Wirtschaftsstandortes, während eine schnelle ökologische Umgestaltung des Steuersystems breite Zustimmung findet (Herbert Kovar, Managing Partner Tax & Legal bei Deloitte Österreich).

Ebenso rügt der Rechnungshof laufend die Komplexität des Steuerrechts sowie die Rechtsmittelanfälligkeit einzelner Bestimmungen.[2] Er merkte zudem im Juli 2022 an, dass noch keine konkreten Umsetzungsschritte der im Regierungsprogramm verankerten Absicht, das Steuerrecht zu vereinfachen, gesetzt wurden.

Unternehmen und damit auch deren Berater sehen sich mit immer höheren administrativen Belastungen konfrontiert – ein Zustand, der nach Ansicht der KSW dringend geändert gehört.

Die erhöhte Belastung der Unternehmen lässt sich auf folgende Hauptursachen zurückführen:

- Steigende Dokumentationserfordernisse
- Komplizierte und teilweise unklare Gesetzesbestimmungen, die zu erhöhtem Auslegungsaufwand seitens der Finanzverwaltung und der Berater führen
- Die Vielzahl der jährlichen Gesetzesänderungen
- Die Vielzahl von Übergangsvorschriften infolge der ständigen Gesetzesänderungen, die zu einem hohen Implementierungs- und Überwachungsaufwand führt. In diesen Übergangsbestimmungen finden sich auch zeitlich befristete materielle Steuerbestimmungen.
- Zeitlich eingeschränkter Spielraum durch sehr späte Veröffentlichung der gesetzlichen Grundlagen. Eine Vielzahl von Bemessungsgrundlagen für wirtschaftlich gleiche Sachverhalte (Lohnabgaben; Bewertungsfragen)
- Die Behördenvielfalt bei der Erhebung der Lohnabgaben

Die **Komplexität** des österreichischen Steuersystems resultiert aus einem überbordenden Wildwuchs von **Ausnahmebestimmungen**, die auf politische Umsetzung der Wünsche von Interessensgruppen zurückzuführen sind. Dadurch wird die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen innerhalb einer Gruppe (z.B.: der Arbeitnehmer) begründet. Die Besteuerung der Arbeitseinkommen ist daher ein Schwerpunkt dieser Stellungnahme: innerhalb der Gruppe der Arbeitnehmer gibt es massive Ungleichbehandlungen. Weiters resultiert die Komplexität aus der **Anlassfallgesetzgebung** und wird mit dem Schließen von Steuerlücken argumentiert, schießt aber in vielen Fällen deutlich über das Ziel hinaus. Ein dritter Faktor für die Komplexität

[2] Zuletzt z.B. Bericht „Rechtsmittel in der Steuerverwaltung“ (Reihe Bund 2022/21) oder Bericht „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“ (Reihe Bund 2013/3) und der dazugehörigen Follow–up–Überprüfung (Reihe Bund 2018/4)

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

ist der Versuch, **Lenkungsmaßnahmen** zu setzen, die aber in vielen Fällen den gewünschten Effekt nicht erreichen, sondern die Komplexität weiter erhöhen.

Durch diese Komplexität wird das **Risiko** von Unternehmen, Steuernachzahlungen tätigen zu müssen oder gar Strafen zu riskieren, drastisch erhöht. Die Erfahrungen des Berufsstandes zeigen ein eindeutiges Bild:

- Die Anzahl der Rechtsmittel nach Betriebsprüfungen hat sich drastisch erhöht.
- Die Strafbereitschaft der Behörden ist deutlich gestiegen.
- Die Höhe der Strafen ist deutlich gestiegen. Besonders unverständlich ist die teilweise strenge Pönalisierung von unterlassenen oder falschen Meldungen.
- Die Weiterbelastung von Steuernachzahlungen infolge nicht anerkannter Begünstigungen an die (begünstigten) Arbeitnehmer ist rechtlich bzw. faktisch kaum möglich – das Risiko und die Belastung wird an die Unternehmer überwälzt.
- Immer mehr Aufgaben der öffentlichen Hand werden auf die Unternehmen (und deren Berater) ausgelagert und auch dementsprechend pönalisiert, was zu einer weiteren Erhöhung des unternehmerischen Risikos führt.
- Damit werden die Sicherheit und Planbarkeit wirtschaftlicher Entscheidungen deutlich verringert und Investitionen kritischer gesehen. Der im internationalen Vergleich deutliche Abfall der privaten Investitionsquote in Österreich wird dadurch beschleunigt (die private Investitionsquote ist in Österreich von 23% im Jahr 2000 auf rd. 19% im Jahr 2014 gefallen: Quelle EU-Kommission).

Aus dieser Analyse des Global Competitiveness Reports und den Erfahrungen des Berufsstandes der Steuerberater kann daher geschlossen werden, dass die Komplexität des österreichischen Steuerrechts bereits so hoch ist, dass Lenkungswirkungen von steuerlichen Maßnahmen – dies betrifft insbesondere die Besteuerung der Arbeitseinkommen, aber auch den Bereich Investitionen – völlig verloren gegangen sind.

Auch wenn in Ansätzen einige unserer Forderungen der letzten Jahre umgesetzt wurden (teilweise Abschaffung der kalten Progression durch Indexierung des Tarifs und bestimmter anderer besteuerungsrelevanter Kennzahlen, Zusammenlegung der Sozialversicherungsträger) besteht in Anbetracht der bevorstehenden Herausforderungen durch volatile Energiepreise, geopolitische Krisen, European Green Deal, Handelskriege, demographische Veränderungen u.v.m. ein dringender Handlungsbedarf!

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

4. Vereinfachung als oberste Maxime

Das österreichische Steuerrecht hat eine Erfolgsgeschichte, was praktikable und effiziente Besteuerungssysteme betrifft: im Bereich der Unternehmensbesteuerung galt das Halbsatzsystem viele Jahre als Vorbild für andere Steuersysteme. Mit der Erhebung an der Quelle ist das System der Kapitalertragsteuer im Bereich der Besteuerung von Kapitalanlagen effizient und vorbildlich.

Ein wichtiger Grundsatz der Steuervereinfachung muss es sein, die Stärken dieser effizienten Systeme zu wahren: Soweit möglich die Besteuerung an der Quelle bei einer einheitlichen Bemessungsgrundlage und einem einheitlichen Steuersatz.

Möglichst wenige Änderungen in diesem System, um Übergangsregelungen zu vermeiden. Jede Ausnahme von diesen Grundsätzen bedeutet eine Zunahme der Komplexität, die besonders begründet sein muss.

Ein zentrales Feld zukünftiger Vereinfachung stellt jedenfalls der Bereich der Personalverrechnung dar. Bei ca. 4 Millionen unselbstständig Beschäftigten zeitigt jede Vereinfachung große Wirkung und stellt eine sofort sicht- und spürbare Erleichterung für alle Betroffenen – Unternehmen wie Behörden – dar.

Aus Sicht der KSW sind Ansatzpunkte für eine Vereinfachung im Bereich der Personalverrechnung (vgl. im Detail Kapitel 5.1.):

- Integration des Jahressechstels (13. und 14. Gehalt) in den Tarif
- Massive Reduktion der Ausnahme- und Sonderbestimmungen verbunden mit einer Erhöhung der Rechtssicherheit bei Anwendung verbleibender Ausnahme- und Sonderbestimmungen
- Vereinheitlichung von Lohnnebenkosten und Bemessungsgrundlagen
- Ein allgemein gültiges Verfahrensrecht für alle Lohnabgaben
- Eine zuständige Behörde für alle Lohnabgaben

Der Vereinfachung des Steuerrechts dient auch die Abschaffung nicht mehr zeitgemäßer Steuern, allen voran die **Abschaffung** des verbliebenen Torsos der **Rechtsgeschäftsgebühren**.

Ebenso dient das weitere Voranbringen **einheitlicher unternehmens- und steuerrechtlicher Gewinnermittlungsvorschriften** der Vereinfachung des Steuerrechts.

Schon aus diesem Aspekt ist auch die **Einführung neuer Steuern strikt abzulehnen**.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

5. Grundlegende Vorschläge für die diversen Abgabenarten

In der Folge stellen wir die aus unserer Sicht notwendigsten und sinnvollsten Vorschläge übersichtsmäßig dar. In Teil 2 (Kapitel 6.) des Papieres stellen wir die Vorschläge detaillierter dar und ergänzen die Auflistung um Vorschläge, die Details betreffen und technischer Natur sind.

5.1. Notwendige Reformen in der Personalverrechnung

5.1.1. Einleitende Gedanken

Die Personalverrechnung hat in den letzten Jahren und Jahrzehnten beachtlich an Komplexität gewonnen.

Dies liegt zum Teil in der Materie selbst begründet, werden doch die Sachverhaltsspezifika, die es zu regeln gilt, durch gesellschaftliche und internationale Entwicklungen bedingt, in der Dimension mehr und auch diversifizierter. Dies ist aber nur vordergründig die vollständige Wiedergabe des Bildes der Tatsachen. Tatsächlich wird nämlich ein substanzielles Quantum an Komplexität dadurch bedingt, dass der Gesetzgeber zwar ständig Neues zu regeln hat, es aber verabsäumt, veraltete, anachronistische oder nicht mehr zeitgemäße Regelungen aus dem Gesetzeswerk zu eliminieren. Mindestens ebenso bedeutsam für die Generierung der Komplexität ist aber der Umstand, dass die Personalverrechnungslandschaft von einer Vielzahl von Ausnahme- und Spezialregelungen geprägt ist, die wiederum ihre Wurzel in der Berücksichtigung der Ansätze diverser Interessenvertretungen hat.

Solange der Gesetzgeber nicht den Mut aufbringt, die wesentlichen Brückenpfeiler der die Personalverrechnung dominierenden Komplexität in den Fokus seiner Überlegungen zu rücken, wird die Personalverrechnung das sein, was sie derzeit leider – trotz der durch die Steuerreform 2015/2016 bewirkten ersten richtigen Ansätze – nach wie vor ist: Eine Wissenschaft, die nur von einigen Wenigen in der vollen Dimension begriffen wird. Das hat wiederum zur Konsequenz, dass die eigentlichen Adressaten der Personalverrechnung, nämlich die Dienstnehmer, diese nicht (mehr) nachvollziehen können und daher – und das ist die eigentliche Problematik – das Vertrauen in die Personalverrechnung und somit in ihre Dienstgeber, den Gesetzgeber sowie die Behörden verlieren.

Hinzu tritt der Aspekt, dass einzelne Maßnahmen des Gesetzgebers, die Begünstigungen mit sich bringen, ob der Gesamtkomplexität der Materie nicht oder nicht mehr wahrgenommen werden (können) und daher von den Steuerpflichtigen auch nicht wertgeschätzt werden. Diese punktuellen Änderungen erlangen – wenn überhaupt – daher nur für kurze Zeit Aufmerksamkeit, die damit intendierten Effekte „verpuffen“ aber schnell und Steuerungseffekte bzw. Anerkennung haben eine äußerst geringe Halbwertszeit. Die Einführung der Pendlerpauschale auch für Teilzeitbeschäftigte (2013), der Pendlereuro, das Homeoffice-Pauschale (2020) oder die jüngsten komplexen Regelungen zu Elektro-PKWs, E-Bikes und der Nutzung von E-Ladestationen seien hier nur beispielhaft erwähnt. Kurzzeitig prägen diese Maßnahmen die Medienlandschaft bzw. die Fachliteratur, langfristig erinnert sich – aus dem eigentlichen Adressatenkreis (den steuerpflichtigen Dienstnehmern) – aber niemand daran. Was von diesen punktuellen Maßnahmen des Gesetzgebers bleibt, ist daher ein ausgesprochen ernüchterndes Ergebnis: Gegen null gehende Wirkung, nachhaltige Erhöhung der Komplexität – und vor allem noch Eines: Ein „Vernichten“ von Spielraum für eine echte steuerliche Entlastung der Arbeitnehmer.

Worin liegen nun aber die wesentlichen Komplexitätstreiber oder – positiv formuliert – die hauptsächlichen Hebel, durch deren richtiges Umlegen der Gesetzgeber das Bild der Personalverrechnung einfach und besser machen könnte?

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

5.1.2. Materielle Überlegungen zum Jahressechstel

Der Hauptfaktor für die der Personalverrechnung anhaftende Komplexität ist das in § 67 Abs. 1 und 2 EStG geregelte Jahressechstel, somit die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen, insbesondere des 13. und 14. Gehalts. Es ist ein offenes Geheimnis, dass eine Eliminierung der begünstigten Besteuerung der Sonderzahlungen das Maß der Komplexität der Personalverrechnung auf einen Schlag in den grünen Bereich bringen würde.

Aus fachlicher Sicht besteht überhaupt kein Grund dafür, die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen aufrecht zu erhalten, diese stellt ein österreichisches Unikum dar, es wäre ein leichtes diese ersatzlos zu eliminieren und dafür die Steuerlast der Dienstnehmer aufkommensneutral zu reduzieren.

Die KSW tritt daher dafür ein, dass der begünstigte Steuersatz in § 67 Abs. 1 EStG in den Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG) eingebaut wird. Im Zuge dessen kann die Differenzierung zwischen laufendem und sonstigem Bezug aufgegeben werden. Selbstverständlich muss das zu einem Absinken der Grenzsteuersätze in den einzelnen Tarifstufen führen.

Dass Österreich damit auch im internationalen Vergleich in diversen Statistiken (in welchen die begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen oftmals unberücksichtigt bleibt) im Ranking besser abschneiden könnte, sei nur am Rande erwähnt.

Sollte sich der Gesetzgeber zu dieser großen Lösung nicht durchringen können, empfehlen wir aus verwaltungsökonomischen Gründen, dass JEDE Lohnzahlung (ausgenommen §§ 3, 26, 67 Abs. 3, 6 und 8 EStG) in 6/7, die nach dem vollen Lohnsteuertarif, und 1/7, das gem. § 67 Abs. 1 EStG versteuert wird, aufgeteilt wird. Dadurch werden Berechnung und Kontrolle des Jahres- und Kontrollsechstels hinfällig. Die Administration dieser Sechstel ist selbst durch die IT nicht so lösbar, dass damit 100% aller denkbaren Fälle sauber gelöst werden können. Derzeit ist eine nur schwer erklärbare und verwaltungsaufwändige Lösung zu administrieren, die im Einzelfall viel Ärger verursacht (z.B. ungeplante Rückzahlungspflicht von Lohnsteuer durch Arbeitnehmer an Arbeitgeber).

5.1.3. Rechtssichere Anwendung von Abgabenbegünstigungen

Der Gesetzgeber bürdet Arbeitgeber die Administration von Steuerbefreiungen auf, die er Arbeitnehmern zukommen lassen möchte, um das Veranlagungsverfahren und letztlich die Abgabenbehörden zu entlasten. Diese Abwicklung muss für Arbeitgeber zumindest rechtssicher und mit vertretbarem Aufwand möglich sein:

1. Wenn Arbeitgeber persönliche Steuerbefreiungen und Absetzbeträge der Arbeitnehmer in der Personalverrechnung berücksichtigen müssen, wie beispielsweise ein Pendlerpauschale oder den Familienbonus Plus, darf sie zumindest keine Kontrollpflicht und keine Lohnsteuerhaftung treffen. **Die fehlerhafte Anwendung persönlicher Steuerbefreiungen und Absetzbeträge sollte stets im Wege einer Pflichtveranlagung korrigiert werden und niemals im Wege einer Lohnsteuerhaftung.**

2. Gerade weil Arbeitgebern nur die Rolle der Abzugsverpflichteten zukommt, muss die im Verwaltungsrecht gebotene Bestimmtheit und Klarheit der Rechtsanwendung sichergestellt sein. Das ist jedoch in vielen Bereichen nicht mehr der Fall:

   a) Im Rahmen des Progressionsabgeltungsgesetzes wurden die Steuerfreibeträge für SEG-Zulagen erhöht. Es ist für Arbeitgeber jedoch längst nicht mehr bestimmbar in welcher Höhe SEG-Zulagen überhaupt begünstigt gewährt werden können: Die kollektivvertraglich vorgegebenen Sätze haben nach der Judikatur des VwGH nicht mehr

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

die Vermutung der Angemessenheit für sich. **Wir empfehlen diese Steuerbegünstigung abzuschaffen und für Berufsgruppen, bei denen eine Begünstigung z.B. bezogen auf die Arbeitsmarktsituation im gesamtgesellschaftlichen Interesse ist (z.B. Pflege- und Gesundheitsberufe) per Verordnung angemessene Berufsgruppenpauschalen festzulegen.** Die Begünstigung sollte regelmäßig evaluiert werden.

b) Ein weiteres Beispiel ist der Bereich der Taggelder, in dem es Kollektivverträgen überlassen wird, die Ermittlung der nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG steuerfreien Beträge branchenspezifisch festzulegen. Arbeitgeber, die mehrere Kollektivverträge anwenden müssen, können sich daher nicht einfach damit behelfen, arbeitsrechtlich einheitlich die Höchstwerte zu gewähren, sie müssen zur Ermittlung der steuerfreien Werte kollektivvertragsspezifische hochkomplexe Programmierungen für die Reisekostenabwicklung umsetzen. Wir empfehlen diese Steuerbegünstigung abzuschaffen und die Reiseerschwernis bei Berufsgruppen, bei denen eine Begünstigung im gesamtgesellschaftlichen Interesse ist, als Faktor bei der Festlegung von Berufsgruppenpauschalen zu berücksichtigen.

3. Arbeitgeber können abgabenbegünstigte Benefits häufig nicht gewähren, weil die Abgabenbegünstigung nur zusteht, wenn die Arbeitgeber selbst Verträge mit Anbietern abschließen, ein Angebot in den eigenen Räumlichkeiten organisieren und eine umfangreiche Dokumentation und Nachweisführung übernehmen. Die Administration der Begünstigung wäre einfach zu teuer. Im Bereich des Öffi-Tickets wurde erstmals der Weg beschritten, dass nicht nur die Sachzuwendung, sondern auch ein zweckgebundener Zuschuss über die Personalverrechnung begünstigt sein kann. Dieser Weg sollte konsequent weiterverfolgt und auch auf andere Abgabenbegünstigungen ausgedehnt werden. Wenn bestimmte Maßnahmen begünstigungswürdig sind, soll keine bestimmte Form der Umsetzung (z.B. in den Räumlichkeiten der Arbeitgeber, von den Arbeitgebern abgeschlossener Vertrag mit den Anbietern) udgl. mehr erforderlich sein.

4. Im Bereich der Frage der Lohnsteuerhaftung (§ 83 EStG) ist es in Summe nötig weitere Klarheit zu schaffen. Derzeit scheint die tatsächliche Inanspruchnahme des Arbeitnehmers durch die Behörde unübersichtlich. ZT scheinen Verwaltungsmeinungen entgegen dem Wortsinn des Gesetzes angewendet zu werden i.V.m. der Frage, wann ein Ermessen der Behörde für die Inanspruchnahme anzuwenden ist (vgl. Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG22 § 83 Rz 5). Generelles Ziel muss sein, dass soweit möglich der Arbeitnehmer direkt in Anspruch genommen wird.

5.1.4. Reduktion der Dokumentationserfordernisse

Abgesehen davon, dass die Personalverrechnung an sich materiell komplex ist, ist sie auch von hohen Dokumentationserfordernissen, die mit ihr verbunden sind, gekennzeichnet. Diese Dokumentationserfordernisse sind zum Teil unvermeidbar und müssen auch bis zu einem gewissen Grad aufrecht bestehen bleiben, sichern sie letztlich doch die Möglichkeit der Überprüfung durch den Fiskus im Rahmen der Gemeinsamen Prüfung Lohnabgaben und Beiträge (GPLB) nachhaltig ab. Zudem ist es selbstverständlich so, dass die Dokumentation auch im Sinne des Arbeitgebers selbst geboten erscheint und ihm auch hilft, nachträglich in Unterlagen Einsicht nehmen zu können, Fragen beantworten zu können, etc.

Dass die Praxis der Dokumentation jedoch völlig überbordende Effekte und Ausmaße erreicht, zeigt insbesondere die Administration der Dienstreisen. Dienstreisen bewirken steuerlich begünstigte Zahlungen, konkret Taggelder, Nächtigungsgelder und Kilometergelder. Die Finanzverwaltung, unterstützt durch die entsprechende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, stellt an die Dokumentation von Dienstreisen zum Teil überschießende Anforderungen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

5.1.5. Einheitliche Einhebung von Lohnabgaben

Die KSW tritt dafür ein, dass für die Einhebung von Lohnabgaben nur EINE Behörde zuständig ist (vorzugsweise das Finanzamt Österreich).

Dank der Zusammenlegung der Sozialversicherungsträger durch die Strukturreform 2018 verfügt Österreich aktuell über 5 Sozialversicherungsträger. Allerdings gibt es darüber hinaus auch die entsprechenden Einrichtungen der Finanzverwaltung und der Kommunen, gegenüber denen Arbeitgeber abgabe-, anzeige- und berichtspflichtig sind.

Obwohl im Laufe der letzten Jahre Schritte in die richtige Richtung erfolgt sind und insbesondere die Gemeinsame Prüfung Lohnabgaben und Beiträge (GPLB) zumindest die Prüfungsvorgänge all dieser Behörden unter einem Dach zusammengefasst haben, erscheint es dennoch nach wie vor anachronistisch, dass Arbeitgeber Lohnabgaben an unterschiedliche Behörden zu zahlen haben. Mit der Abgabenentrichtung alleine ist es in der Praxis ja zudem bekanntlich nicht getan, besteht ja eine Vielzahl an darüber hinausgehenden Informations-, Anzeige- und Berichtspflichten.

Völlig abgesehen von der organisatorischen Problematik ist auch eine rechtspolitische Problematik gegeben, weil insbesondere Sozialversicherungsträger als Selbstverwaltungskörper oder Kommunen oftmals zu ein und derselben Rechtsfrage unterschiedliche Rechtsmeinungen haben.

Wir schlagen daher vor, einer der beteiligten Lohnabgabenbehörden die Abgabeeinhebungskompetenz zuzuschreiben. Dies kann z.B. die Finanzverwaltung sein, die sodann dafür verantwortlich ist, die eingehobenen Lohnabgaben (Sozialversicherung, Lohnnebenkosten) an die jeweiligen zuständigen Stellen behördenintern weiterzuleiten.

5.1.6. Einheitliche Dienstgeberabgabe

Betreffend der Lohnnebenkosten ist eine Vereinheitlichung der derzeit bestehenden Lohnnebenkosten Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ), Kommunalsteuer (KommSt) sowie BV-Beiträge (Betriebliche Vorsorge) anzustreben. Der BV-Beitrag wird in den Dienstgeber-Anteil zur Sozialversicherung integriert, die Höchstbeitragsgrundlage bleibt bestehen.

Die KSW fordert daher eine einheitliche Dienstgeberabgabe, die über mehrere Jahre hinweg auch entsprechend zu reduzieren wäre – und zwar einfach und generell einheitlich für alle Dienstgeber. Mittelfristig sollte u.E. ein Entfall der Lohnnebenkosten angestrebt werden.

Wir möchten an dieser Stelle darauf hinweisen, dass nur wenige Staaten außer Österreich andere Lohnnebenkosten umgesetzt haben (außer Dienstgeberbeiträge zur Sozialversicherung).

Eine noch weitere Vereinheitlichung im Bereich der Sozialversicherung würde auch zu gleichen Beiträgen und gleichen Leistungen sowie zur automatischen Vermeidung von Mehrfachversicherungen führen.

5.1.7. Einheitliche Bemessungsgrundlage

Auch die einheitliche Bemessungsgrundlage für alle Lohnabgaben stellt bereits eine langjährige Forderung der KSW dar. Auch wenn wir nachvollziehen können, dass eine Vereinheitlichung schon wegen des Anspruchslohnprinzips, auf dem das Sozialversicherungsrecht ba-

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

siert, politisch nicht durchsetzbar sein wird, so sollte das Ziel doch sein, die Bemessungsgrundlagen generell aneinander anzugleichen. **Es verblieben nur die Differenzen zwischen gewährtem und zustehendem Lohn bzw. Gehalt.**

5.1.8. Einheitliches Verfahrensrecht und GPLB

Im Rahmen der Gemeinsamen Prüfung von lohnabhängigen Abgaben und Beiträgen (GPLB) wurde bereits ein erster Schritt gesetzt, um das Verfahrensrecht zu vereinheitlichen und während der Prüfung als Verfahrensrecht einheitlich die BAO anzuwenden. **Um hier eine durchgängige Rechtssicherheit während des gesamten Verfahrens, also bis zur Rechtskraft aller betroffenen Materien, zu gewährleisten, schlagen wir eine Anwendung der BAO als Verfahrensvorschrift für sämtliche Materien vor, die aus einer GPLB erwachsen.** Dies ist im Sinne des Rechtanwenders, um nicht in laufenden Verfahren sich "mit geänderten Spielregeln" auseinandersetzen zu müssen.

Auch im Rechtsschutzbereich gibt es viel Potenzial zur Verbesserung. In einem allfälligen Beschwerdeverfahren müssen Arbeitgeber gegen mehrere Behörden (Finanzamt, ÖGK, Gemeinden) kämpfen, in zweiter Instanz sind wiederum unterschiedliche Gerichte zuständig (BFG, Bundesverwaltungsgericht). Neben den Arbeitgebern und der Verwaltung wird damit auch die Gerichtsbarkeit unnötig mehrfach belastet. Ziel muss es hier sein, dass nur EIN einziges Verfahren geführt werden muss.

5.1.9. Transparenz und zentraler Zugang zu Verwaltungsanweisungen

In jüngerer Zeit wurde vermehrt deutlich, dass es im Zuge der Einführung neuer Gesetze eines erhöhten Erklärungsaufwandes zur Rechtsanwendung neuer Vorschriften bedarf (Beispiel Home-Office, Telearbeit, E-Autos, Zinsersparnis, ...). Die Fragen wurden, zumindest im Wirkungsbereich des BMF, oftmals mittels Veröffentlichung von Anfragebeantwortungen auf der BMF-Homepage veröffentlicht. Auch wenn derartige Anfragebeantwortungen keine rechtliche Verbindlichkeit entfalten, sind diese für den Rechtsanwender eine wertvolle Orientierungshilfe. Mit der FinDok besteht bereits seitens des BMF eine zentrale Plattform der Veröffentlichung von Verlautbarungen, BFG-Erkenntnissen und auch Informationen des BMF. Es wäre daher zu begrüßen, dass derartige Informationen gesammelt und zentral in der FinDok veröffentlicht und bereitgestellt werden, wo auch die restlichen relevanten Informationen des BMF zu finden sind.

Gleichzeitig möchten wir dringend anregen, dass auch im SV-Bereich (wieder) Verwaltungsanweisungen und -meinungen im Sinne der Einheitlichkeit und Orientierung zentral und öffentlich zugänglich veröffentlicht werden. Während jüngst die Sozialversicherung wieder die E-MVB, also Empfehlungen zur einheitlichen Vollzugspraxis im Bereich des Melde-, Versicherungs- und Beitragswesens veröffentlicht hat, regen wir z.B. beim AMS (Stichwort Kurzarbeit) ebensolche Verwaltungsanweisungen an.

5.1.10. Kollektivverträge

Die Kollektivverträge enthalten vielfach lohngestaltende Vorschriften, die wiederum Rückwirkung auf die steuerliche Behandlung haben. Auf diese Art wird durch Abschluss des Kollektivvertrages auch die steuerliche Behandlung bestimmter Entgeltsbestandteile geregelt, was eigentlich darauf hinausläuft, dass Verträge zulasten Dritter abgeschlossen werden und dass gleiche Sachverhalte – abhängig vom anzuwendenden Kollektivvertrag – uneinheitlich behandelt werden. Als wohl hervorstechendstes Beispiel seien hier die Reiseaufwandsentschädigungen (Taggelder) genannt. U.E. sollten gesetzlich einheitliche Regelungen Vorrang vor Kollektivverträgen haben, was dem Gleichheitsgedanken dienen und zudem die Lohnverrechnung deutlich vereinfachen würde.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Sachlich bedingte Ungleichbehandlungen erfahren in der Praxis ohnedies weiterhin Berücksichtigung, nämlich durch die Kollektivvertragspartner auf Branchenebene und damit dort, wo diese diversifizierten Vorgänge auch verwirklicht werden sollten, nämlich im Bruttobereich, nicht aber in der Besteuerungskomponente.

5.1.11. Praktikable Abgrenzung selbständige und unselbständige Arbeit

Die KSW hat bereits in der Vergangenheit immer wieder darauf gedrängt, dass die Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Arbeit rechtssicher gelöst wird und für den Arbeitgeber zu keinen unvorhergesehenen Nachzahlungen führen soll. Der Gesetzgeber hat dieses Problem erkannt und aufgegriffen und das Sozialversicherungszuordnungsgesetz (SV-ZG) geschaffen. Seit Inkrafttreten des SV-ZG sind mittlerweile 7 Jahre vergangen und kann dieses Gesetz aus der Sicht unseres Berufsstandes wie folgt bewertet werden:

- § 41 GSVG ist grundsätzlich positiv zu bewerten, weil es hier in bestimmten Fällen zu einer Überrechnung der (fälschlicherweise) an die SVS abgeführten GSVG-Beiträge an die ÖGK kommt.
- Die diversen Verfahren zur Klärung der Versicherungspflicht (siehe § 412a ASVG) haben für alle Beteiligten (SVS, ÖGK, Dienstgeber, Versicherte) nur zu einer unnötigen Bürokratie geführt, ohne dass damit die erhoffte Rechtssicherheit erlangt werden konnte. Das gilt insbesondere für den Fall einer Anmeldung zur Pflichtversicherung (§ 412d ASVG). Speziell diese Bestimmung könnte u.E. daher ersatzlos entfallen.
- **Im Übrigen sollte u.E. das SV-ZG fortentwickelt werden. Es sollten eindeutige Kriterien definiert werden, bei denen es zu keiner rückwirkenden Umqualifizierung kommt** (z.B. aufrechte Gewerbeberechtigung, Honorar in bestimmter Höhe, keine manuellen einfachen Tätigkeiten).

Zu hinterfragen wäre generell die Notwendigkeit der Differenzierung bzw. die Möglichkeit einer grundsätzlichen Gleichstellung der Besteuerung unterschiedlicher Einkunftsarten.

5.1.12. New Ways of Work

Arbeitnehmer werden mittlerweile nicht mehr zwingend in den Geschäftsräumen ihrer Arbeitgeber tätig, sondern remote an verschiedenen Orten. Für diese neue Arbeitsrealität fehlt es an adäquaten rechtlichen Rahmenbedingungen:

Die KSW regt an, dass sich Österreich im Rahmen seiner Mitarbeit in den Gremien von OECD und EU für praktikablere Rahmenbedingungen bei grenzüberschreitender Homeofficetätigkeit einzusetzen. Dies betrifft sowohl das Vorliegen einer Betriebsstätte als auch den Bereich des internationalen Sozialversicherungsrechts.

Mit dem Homeoffice-Maßnahmenpaket 2021 wurden arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Rahmenbedingungen für das Arbeiten von zu Hause geschaffen. Für Arbeitgeber wesentliche Rechtsfragen wurden dabei jedoch (bis heute) nicht adressiert, wie z.B. das Entstehen lohn- oder kommunalsteuerlicher Betriebsstätten.

Das Homeoffice-Maßnahmenpaket 2021 war überdies rein auf die Ausübung der beruflichen Tätigkeit in der Wohnung beschränkt, obwohl Remote Work in sehr vielen Unternehmen bereits damals längst Arbeitsrealität war und eben nicht zwingend aus der Wohnung des DN erfolgt.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

5.1.13. (Weitere) Erhöhung von lohnabgabenrechtlichen Freibeträgen gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG

Wie bereits einleitend erwähnt, wird angeregt, alle im EStG genannten (Frei)Beträge inflationsbedingt anzupassen.

Darüber hinaus wird für **Freibeträge gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG, d.h. für den geldwerten Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen** (z.B. Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) **und dabei empfangene Sachzuwendungen sowie für aus Anlass eines Dienst- oder eines Firmenjubiläums empfangene Sachzuwendungen** angeregt, dass die Freibeträge allgemein **deutlich angehoben** werden. Die Praxis zeigt, dass Arbeitgeber vielfach mehrfach im Kalenderjahr Betriebsveranstaltungen abhalten bzw. anbieten und dabei nicht selten die gesetzlich zur Verfügung stehenden Freibeträge überschritten werden. Betriebsveranstaltungen finden dabei häufig aus Gründen der Mitarbeiterzufriedenheit und -bindung statt, d.h. letztlich (auch) aus betrieblichen Interessen. Die vermehrte Abhaltung von Betriebsveranstaltungen ist auch vor dem Hintergrund der Entwicklung der Arbeitsmarktlage (bis hin zu einem Arbeitnehmermarkt) in den letzten Jahren zu sehen. Hinzu kommen deutliche Kostensteigerungen unter anderem im Veranstaltungs- und Gastronomiebereich. Aus diesen Gründen erscheint eine Erhöhung der entsprechenden Freibeträge zeitgemäß.

5.1.14. Anpassung der begünstigten Pensionsvorsorge

Die Befreiungsbestimmung in § 3a Z 15 lit. a EStG (Zukunftssicherung) erscheint in Anbetracht der nicht enden wollenden Diskussion um Stärkung der zweiten Säule (Betriebspension) mit einem begünstigten jährlichen (!) Beitrag von 300 Euro (unangepasst seit Jahren) pro Arbeitnehmer als denkbar gering, um hier eine spürbare Entlastung des Pensionssystems in die Gänge zu bringen. Dies erscheint umso auffälliger, als die nötigen Beitragszahlungen (Höchstbemessungsgrundlage) jährlich angehoben wird, in diesem begünstigten Bereich jedoch keinerlei Anpassung erfolgt, was faktisch zu einer Entwertung des betrieblichen Pensionskontos führt. **Wir regen daher an, die jährlich zulässigen Beiträge deutlich anzuheben.**

Es muss in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen werden, dass Entlastungen in diesem Bereich erst in vielen Jahren spürbar sein werden können, nämlich dann, wenn es zum tatsächlichen Pensionsantritt kommt. Ziel kann es sein, damit die nötigen Bundesmittel zur Pensionsversicherung zu reduzieren. Handlungsbedarf ist hier sehr dringend vorhanden: die Bundesmittel zur Pensionsversicherung betrugen 2022 knapp unter 13 Mrd. Euro und entsprachen damit einer beträchtlichen Größe i.H.v. 2,84% des BIP.

5.1.15. Abschaffung des Spitzensteuersatzes von 55 %

Der Einkommensteuersatz von 55% auf Einkommensteile über EUR 1 Mio. sollte gestrichen bzw. sollte die Regelung nicht verlängert werden. Die Regelung wirkt international massiv standortschädlich (“In Österreich wird man mit bis zu 55% besteuert”) und ist u.E. auch budgetär unwesentlich.

5.1.16. Anhebung des Veranlagungsfreibetrags

Bezieht ein Steuerpflichtiger neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften noch andere Einkünfte, liegt grundsätzlich ein Pflichtveranlagungstatbestand vor. Derzeit bleiben bis zu einem Veranlagungsfreibetrag von 730 Euro andere Einkünfte neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften steuerfrei und eine Veranlagung ist nicht vorzunehmen (§ 41 EStG). Liegen die Einkünfte über diesem Betrag, wird die um die Differenz bis zum doppelten Veranlagungsfreibetrag gekürzt (eingeschliffen). Der Betrag von 730 Euro beruht auf dem früheren Schillingbetrag von

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

10.000 und ist bei Einführung des EStG 1988 schon aus dem EStG 1972 übernommen worden.
Eine Erhöhung auf z.B. 1.500,00 würde nicht nur zumindest in Ansätzen der notwendigen Anpassung an die Kaufkraftveränderung während der letzten 40 Jahre entsprechen, sondern auch zu einer signifikanten Verwaltungsentlastung führen, da die Zahl der Pflichtveranlagungen entsprechend zurückgehen würde.

Die daraus folgende Entlastung würde Steuerpflichtigen mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften zukommen, die neben dem Dienstverhältnis Einkünfte erzielen, was in Zeiten des Fachkräftemangels auch steuerpolitisch zu einer positiven Wirkung führt.

Ergänzung: Der Veranlagungsfreibetrag (§ 39 EStG) bei Einkünften aus Kapitalvermögen beträgt derzeit 22 Euro – angesichts der Geld- und Zinsentwicklung der letzten Jahre scheint auch dieser Betrag anpassungswürdig.

5.1.17. Anhebung des Werbungskostenpauschales

Bei nichtselbständigen Einkünften steht ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich als Werbungskostenpauschale zu (§ 16 Abs. 3 EStG).

Auch dieser Betrag wurde seit Einführung des EStG 1988 nie angepasst und war im EStG 1972 sogar wesentlich höher (1972: 3.276,00; 1987: 4.914,00). Eine Anhebung des Pauschbetrages für Werbungskosten hätte vor allem auch eine verwaltungsvereinfachende Wirkung, da durch eine Anhebung auf z.B. 300,00 nach unserer Einschätzung mehrere tausend Veranlagungsfälle obsolet würden.

5.1.18. Abzugsfähigkeit von Kosten der Kinderbetreuung, Haushaltshilfen und Pflegepersonal

Generell wird in den letzten Jahren viel unternommen, um die Situation von Eltern und pflegenden Angehörigen zu verbessern. Zu erwähnen sind hier ein breiteres Angebot am Markt, die weitergehenden und flexibleren Möglichkeiten der Freistellung von Arbeitnehmern und die Abzugsfähigkeit gewisser Kosten.

Dennoch zeigt sich, dass in der Praxis diese Möglichkeiten oft nicht ausreichen, und dass betroffene Personen die individuelle Entscheidungsmöglichkeit wünschen, dennoch Vollzeit zu arbeiten und die Betreuung „auszulagern“. Im bestehenden System, wo Kosten der Betreuung im Normalfall nicht abzugsfähig sind, führt dies zum Effekt, dass diese Möglichkeit nur Spitzenverdienern offensteht. Wenn ein „Durchschnittsverdiener“ aus seinem Nettogehalt das Bruttogehalt einer Betreuungsperson zahlen muss, bleibt in vielen Fällen (fast) nichts mehr übrig.

Gerade in Zeiten der geburtenschwachen Jahrgänge wäre es jedoch wünschenswert, mehr Personen im Erwerbsleben zu behalten, um den Personalmarkt nicht noch weiter auszudünnen. Diese Maßnahme wäre aber auch für Selbständige und Unternehmer sehr wichtig, weil diese oft keine geeignete Vertretung haben. Außerdem würde sich durch die Abzugsfähigkeit der Gehälter von Betreuungspersonen das Problem der Schattenwirtschaft in diesem Bereich von selbst lösen.

Selbstverständlich wären geeignete Mechanismen zu entwickeln, um die Abzugsfähigkeit auch wirklich nur denen zukommen zu lassen, die ihren Betreuungspflichten durch Anstellung von Betreuungspersonal nachkommen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

5.2. Vorschläge im Bereich der Gewinnermittlung und Unternehmensbesteuerung

5.2.1. Stärkung von Innen- und Außenfinanzierung durch Eigenkapitalverzinsung

Die Stärkung des Eigenkapitals muss nach Ansicht des Fachsenats für Steuer- und Sozialrecht auch bei künftigen Steuerreformen eine vorrangige wirtschaftspolitische Zielsetzung bei der Unternehmensbesteuerung sein.

Für die Eigenkapitalbildung ist in den letzten Jahren viel getan worden (z.B. KöSt-Senkung auf 23%). Trotz diverser die Eigenkapitalbildung fördernder Maßnahmen (z.B. Senkung Steuersätze, Abschaffung Gesellschaftsteuer) ist die **Aufnahme von Fremdkapital im Unternehmen - besonders bei den derzeit wieder höheren Fremdkapitalzinsen - steuerlich noch immer attraktiver als die Finanzierung mit Eigenkapital**.

- Ein Unternehmen mit einem hohen Eigenkapital wird gegenüber einem vergleichbaren Unternehmen mit weniger Eigenkapital wegen der geringeren Finanzierungskosten einen höheren Gewinn ausweisen, der voll steuerpflichtig ist (höhere Steuerbelastung).
- Finanziert der Unternehmer hingegen sein Unternehmen nicht mit Eigenkapital, sondern mit (verzinslichem) Fremdkapital (z.B. mit Bankkrediten), mindern die dafür anfallenden Finanzierungskosten den steuerpflichtigen Gewinn (Steuerersparnis).
- Das dem Unternehmen vorenthaltene bzw. entzogene Eigenkapital kann im Privatbereich entweder zur Finanzierung privater Ausgaben (und damit letztlich zur Substituierung von privat aufgenommenem Fremdkapital, dessen Zinsenbelastung ja steuerlich nicht abzugsfähig ist) verwendet oder steuergünstig bzw. sogar steuerfrei angelegt werden.

Der steuerliche Abzug von Eigenkapitalzinsen – wie auch auf EU-Ebene diskutiert - würde nicht nur die Bildung bzw. Stärkung des unternehmerischen Eigenkapitals fördern, sondern würde grundsätzlich die volkswirtschaftlich so wichtige Investition von Eigenkapital in Unternehmen wesentlich attraktiver machen und damit – wie zahlreiche Modellberechnungen in der Vergangenheit ergeben haben – langfristig wichtige Impulse zur **Schaffung neuer Arbeitsplätze** liefern.

Darüber hinaus können damit auch einige wichtige (und wirtschaftlich sinnvolle) **steuerliche Zielsetzungen** erreicht werden:

1. Mit dem Abzug fiktiver Eigenkapitalzinsen als Betriebsausgabe wird erreicht, dass die **Steuerbelastung für betriebliche Finanzierungsentscheidungen keine Rolle mehr spielt (Steuerneutralität der Finanzierung)**. Es ist für den Unternehmer egal, ob er seinen Betrieb mit Fremdkapital (mit steuerlich absetzbaren Fremdkapitalzinsen) oder mit Eigenkapital (mit steuerlich absetzbaren Eigenkapitalzinsen) finanziert. Damit werden die derzeit steuerlich vorteilhafte Entnahme des Eigenkapitals aus dem Betrieb und dessen steuergünstigere Veranlagung im Privatbereich ebenso wie auch die Verlagerung privater Verbindlichkeiten in die unternehmerische Sphäre steuerlich weitgehend uninteressant.

2. Mit dem Abzug fiktiver Eigenkapitalzinsen vom steuerlichen Gewinn wird auch **die steuerliche Problematik unangemessen hoher Rückstellungen und Abschreibungen** (beim Anlage- und Umlaufvermögen) entschärft, ohne die Anknüpfung der Besteuerung an den nach unternehmens- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewinn in Frage stellen zu müssen. Unangemessen hohe Rückstellungen und Abschreibungen haben – neben einem gewissen Verlustrücktragseffekt – für die Unternehmen vor allem einen Finanzierungseffekt, indem dadurch Steuerzahlungen unverzinst aufgeschoben („gestundet“) werden können. Da sie aber auch zu einer Reduktion des Eigenkapitals führen, **wird bei Ansatz fiktiver Eigenkapitalzinsen dieser zinsenfreie Finanzierungseffekt**

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

durch die geringere Eigenkapitalverzinsung wieder neutralisiert. Die ansonst steuerlich interessante Unterbewertung von Aktiven und Überbewertung von Passiven wird damit steuerlich weitgehend unattraktiv. Insgesamt gesehen kann durch die Eigenkapitalverzinsung daher auch ein **möglichst getreues, nicht mehr durch steuerliche Überlegungen verfälschtes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** in den Jahresabschlüssen der Unternehmen gefördert werden.

5.2.2. Die Eigenkapitalaufbringung für Unternehmen erleichtern

Auf der einen Seite ist in Österreich – so wie im gesamten EU-Raum – die private Sparquote sehr hoch, wobei bevorzugt sehr konservative Anlageformen gewählt werden und nur relativ wenige Personen in Aktien und Unternehmensanteile investieren. Auf der anderen Seite benötigen die Unternehmen Kapital, um die ambitionierten Nachhaltigkeitsziele zu erreichen und ihre Wettbewerbsfähigkeit zu bewahren. Daher regen wir an, gemeinsam darüber nachzudenken, wie dieses brachliegende Kapital mobilisiert werden kann. Steuerlich könnte diese Mobilisierung von Kapital durch die Wiedereinführung der Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen oder auch die uneingeschränkte Abzugsfähigkeit von realisierten Verlusten begleitet werden. Auf diesem Weg ließe sich auch eine gewisse steuerpolitische Lenkung (z.B. für green investments) erreichen und parallel dazu auch eine 3. Säule der Altersvorsoge aufbauen, die alleine schon der demographischen Entwicklung zufolge wohl unumgänglich ist.

5.2.3. Erleichterungen der Unternehmensnachfolge

Bei den nachfolgenden Vorschlägen handelt es sich um Maßnahmen, die mit keinen nennenswerten budgetären Ausfällen verbunden sind, deren Umsetzung aber die Unternehmensnachfolge in zahlreichen Fällen erleichtern und auch zahlreiche Rechtsmittelverfahren vermeiden würde.

a) Betriebsaufgabe und -veräußerung – Einstellung der Erwerbstätigkeit (§ 24 Abs. 6 EStG, § 37 Abs. 5 EStG)

Im Rahmen einer geordneten Unternehmensübergabe ist es oft sinnvoll, dass der Veräußerer noch für eine gewisse Zeit im übertragenen Unternehmen tätig ist. Das mit dem StruktAnpG 1996 für die Inanspruchnahme des halben Steuersatzes bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (§ 37 Abs. 5 EStG) normierte Erfordernis der „Einstellung der Erwerbstätigkeit" pönalisiert aber beim Verkäufer eine solche wirtschaftlich sinnvolle Vorgangsweise bei der Betriebsübertragung, da mit der Fortführung der Erwerbstätigkeit auch bei einem über 60-jährigen Veräußerer der Verlust des halben Einkommensteuersatzes verbunden ist. Dadurch geht der österreichischen Volkswirtschaft wertvolles Arbeitskraftpotential und Know How verloren.

Da dies gerade in der derzeitigen Situation „kontraproduktiv" für die Konjunktur zu sein scheint, wird eine Änderung dringend empfohlen.

Es wird daher angeregt, das derzeitige Erfordernis der Einstellung der Erwerbstätigkeit für die Zuerkennung des begünstigten (halben) Steuersatzes bei Betriebsaufgabe und -veräußerung (§ 37 Abs. 5 EStG) zu streichen.

Auch das durch die jüngste Judikatur des VwGH hervorgekommene Kriterium der Veräußerung/Aufgabe des gesamten Betriebes oder des gesamten Mitunternehmeranteils erschwert – trotz Einstellung der Erwerbstätigkeit – die Übergabe von Betrieben und sollte legistisch beseitigt werden.
Falls den vorstehenden Vorschlägen nicht gefolgt wird, so sollte nach Ansicht der KSW wenigstens die **Umsatzgrenze für die unschädliche Erwerbstätigkeit** (§ 37 Abs. 5 Z 3 und § 24 Abs. 6 Z 3 EStG) von derzeit 22.000 € auf zumindest 35.000 € angehoben und an die

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Kleinunternehmergrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG gekoppelt werden. Weiters sollte die Einkünftegrenze von derzeit 730 € deutlich angehoben und zumindest an die kleine GSVG-Versicherungsgrenze angeglichen werden.

b) Ausweitung des GrESt-Freibetrages für Betriebsübergaben

Nach der Judikatur des VwGH ist Sonderbetriebsvermögen in der Grunderwerbsteuer nicht vom Freibetrag für begünstigte Betriebsübergaben erfasst, obwohl eine derartige begünstigte Übergabe vorliegt. Der Fachsenat für Steuer- und Sozialrecht regt die **Erhöhung des Freibetrages und die Ausweitung auf Grundstücke des Sonderbetriebsvermögen** an, womit der Zweck des Gesetzes gefördert und Betriebsübergaben erleichtert werden.

5.2.4. Forschungs- und Investitionsbegünstigungen

a) Investitionsfreibetrag – IFB

Wenngleich die Unternehmensbesteuerung nach Ansicht der KSW von der Zielsetzung dominiert sein sollte, die konkreten **wirtschaftlichen Entscheidungen der Unternehmen so wenig wie möglich zu beeinflussen** (Investitions- und Finanzierungsneutralität der Besteuerung), ist aus volkswirtschaftlichen und standortpolitischen Überlegungen ein Abweichen von diesem Grundsatz bei Investitionsbegünstigungen (einschließlich Forschungsförderung) wohlverstanden.

Die Wiedereinführung des IFB wurde von der KSW begrüßt, die KSW sieht sogar Bedarf nach **der Ausweitung des Investitionsfreibetrages – IFB bzw. der Einführung einer äquivalenten Investitionsprämie – I-Prämie**.

Die derzeitige Deckelung mit EUR 1 Mio. Anschaffungskosten pro Wirtschaftsjahr (bei einem 10%igen IFB und dem KöSt-Satz von 23 % bedeutet dies im Ergebnis eine maximale Steuerersparnis von EUR 23.000 pro Jahr, dies bei einer Investition von EUR 1 Mio.) sollte deutlich auf jedenfalls EUR 10 Mio. angehoben werden. Darüber hinaus sollte ein nicht ausgenutzter Betrag zumindest ins nächste Jahr vorgetragen werden können, damit die Unternehmen ausreichend Zeit für fundierte Investitionsentscheidungen haben. Auch würden Lieferschwierigkeiten bei Anschaffungen zu keinem Steuernachteil führen.

Es ist anzumerken, dass der Investitionsfreibetrag – im Gegensatz zu einer Prämienlösung – für Unternehmen, die keine oder nur geringe Gewinne erzielen, unmittelbar keine steuerlichen Vorteile bringt, sodass eine **Investitionsprämie als Alternative zum IFB** eingeführt werden sollte.

Auch sollte der geltende **Ausnahmekatalog** des IFB überdacht werden und z.B. betriebliche Gebäudeinvestitionen als Anwendungsfall zugelassen werden, wenn keine beschleunigte Abschreibung erfolgt. Ebenso sollte eine Ausweitung des Anwendungsbereichs für den erhöhten IFB-Satz auf Digitalisierungsinvestitionen erfolgen.

Zur Unterstützung der **klimapolitischen Ziele** der Bundesregierung sollte auch überlegt werden, **zusätzliche Förderungen für Betriebsausgaben bzw. Investitionen mit CO2-reduzierender Wirkung** einzuführen.

b) degressive Abschreibung als Investitionsförderung

Die degressive Abschreibung idF § 7 Abs. 1a EStG hat sich in den Jahren 2020 bis 2022 nach Ansicht der KSW infolge der Abkoppelung ihrer Inanspruchnahme vom UGB als attraktives Instrument der Investitionsförderung bewährt. Ohne eine Abkoppelung von unternehmensrechtlichen Abschreibungsmethode wird die degressive Abschreibung im von § 7 Abs. 1a

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

EStG ermöglichten Umfang von rechnungslegungspflichtigen Unternehmen nur noch selten in Anspruch genommen werden können. Die KSW plädiert daher für eine umfassende und dauerhafte Wiedereinführung der Rechtslage des § 124b Z 356 EStG idF vor BGBl 2022/220.

c) Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 12 EStG

Die KSW schlägt die Wiedereinführung der Möglichkeit der **Übertragung von stillen Reserven aus Beteiligungsveräußerungen auf Investitionen in neue Beteiligungen** vor.

d) Verbesserung der steuerlichen Forschungsförderung

Die KSW begrüßt die bisher geschaffenen Maßnahmen der steuerlichen Forschungsförderung und regt grundsätzlich deren weiteren Ausbau an. Bei der bestehenden steuerlichen Forschungsförderung sollten nach Ansicht der KSW allerdings folgende kleinere **Verbesserungsmaßnahmen** gesetzt werden:

- Anpassung des Stundensatzes für die Forschungsstunden des Unternehmers auf das derzeitige Niveau der FFG von EUR 50.
- Der Unternehmerlohn sollte nicht nur für unentgeltlich tätige GesGF anerkannt werden, sondern auch auf geringer vergütete GesGF ausgedehnt werden, damit Geschäftsführer nicht in eine sozialrechtlich unversicherte Situation gedrängt werden.
- Die Regelungen zum „Vorabbescheid“ werden derzeit nach den bisherigen Erfahrungen der Praxis kaum angewendet, eine Überprüfung der Gründe hierfür und eine Verbesserung der Regelung scheint daher zweckmäßig.
- Wir regen daher an, den Dialog zwischen BMF und Stakeholdern wie IV, WKO und KSW, der infolge Corona unterbrochen wurde, wieder aufzunehmen.

5.2.5. Entdiskriminierung von Verlusten und Schaffung eines Verlustrücktrages

Ein Vortrag von Verlusten auf künftige Perioden ist nach wie vor **nur bei betrieblichen Einkünften** vorgesehen. **Keinen Verlustvortrag** gibt es daher insbesondere bei **Verlusten in den außerbetrieblichen Einkunftsarten** (insbesondere bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung).

Diese **steuerliche Diskriminierung** ist nach Ansicht vieler Steuerexperten **unsachlich**. Die KSW schlägt daher vor, den **Verlustvortrag für sämtliche Einkunftsarten** (also z.B. auch bei Vermietung und Verpachtung) zuzulassen. Dabei ist es vorstellbar, dass bei sonstigen Einkünften der Verlustvortrag nur analytisch für die jeweilige Teil-Einkunftsart eingeführt wird (z.B. Spekulationsverluste können nur mit zukünftigen Spekulationsgewinnen verrechnet werden).

Im Zuge der Covid-19 Krise wurde der Verlustrücktrag erstmals, wenngleich zeitlich begrenzt, eingeführt. Ergänzend zum System des zeitlich unbefristeten Verlustvortrags für alle Einkunftsarten sollte im Sinne der zutreffenden Besteuerung des Totalgewinns eines Betriebes nach Ansicht der KSW ein **für maximal drei Jahre rückwirkender** (und allenfalls betragsmäßig begrenzter) **Verlustrücktrag** als Dauerrecht eingeführt werden.

5.2.6. Abschaffung der Mindestkörperschaftsteuer

Wir treten für eine ersatzlose Streichung der Mindestkörperschaftsteuer ein. Diese wurde im Jahr 1996 aus rein fiskalischen Motiven eingeführt. Durch die Senkung des Mindeststammkapitals bei der GmbH auf EUR 10.000 ist sie für die überwiegende Zahl der Anwendungsfälle auf EUR 500 herabgesetzt worden. Das Aufkommen aus der Mindestkörperschaftsteuer dürfte daher aus budgetären Gesichtspunkten nur mehr unwesentlich sein. Sowohl aus

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Sicht des Berufsstandes als auch der Finanzverwaltung rechtfertigt das Aufkommen nicht mehr die erforderliche Administration.

Die noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer sollte mit dem Stichtag der Abschaffung in Gewinnjahren weiterhin anrechenbar bleiben. Unter Umständen könnte aus administrativer Sicht die noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer in einen Verlustvortrag umgewandelt werden.

5.2.7. Reduktion der Abzugsverbote im KStG

a) Abschaffung des Abzugsverbotes für Gehälter über EUR 500.000 gem. § 20 Abs. 1 Z 7 EStG

Das Abzugsverbot für Gehälter über EUR 500.000 ist aus mehreren Gründen problematisch. Einerseits wurde die damit beabsichtigte Wirkung, nämlich eine Angleichung der Gehälter zu erreichen und die Gehaltsschere zu verkleinern, verfehlt. Andererseits ist die Regel standortschädlich und administrativ hochgradig aufwendig und bewirkt in zahlreichen Fallkonstellationen systemwidrige steuerliche Verwerfungen. Vor diesem Hintergrund treten wir für eine ersatzlose Abschaffung ein. Zumindest sollte aber eine Anhebung auf mindestens EUR 1.000.000 überlegt werden. Auch international wird die Regelung äußerst kritisch betrachtet und verhindert Investitionen in den Standort Österreich zu tätigen.

b) Abschaffung des Abzugsverbotes für freiwillige Abfertigungen gem. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG

Das Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen sollte ebenfalls ersatzlos gestrichen werden, da es die Kosten bei Dienstauflösungen erhöht und am Ende nur dazu führt, dass die Dienstnehmer geringere Abfertigungen erhalten. Damit wurde die Intention des Gesetzgebers bei der Einführung dieser Regel, nämlich „übermäßige“ Abfertigungszahlungen zu vermindern, klar verfehlt.

c) Abschaffung der Nichtabzugsfähigkeit der Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen

Die Nichtabzugsfähigkeit der Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen ist veraltet und gehört ersatzlos gestrichen. Gerade die kontrollierte Gesellschaft profitiert erheblich von der Aufsichtsratstätigkeit, daher sollten die Kosten zur Gänze abzugsfähig sein.

d) Abschaffung der Zinsabzugsverbote

Durch die Einführung der von der Anti-BEPS Richtlinie vorgesehenen Zinsschranke und den weltweiten Pillar II Regelungen wird aus unserer Sicht der Abzug von aus steuerpolitischer Sicht überhöhten Zinsaufwendungen ausreichend hintangehalten.

Die Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG (Nichtabzugsfähigkeit bei Zahlungen an Staaten mit weniger als 10% Besteuerung) und des § 12 Abs. 1 Z 9 KStG (schädlicher Beteiligungserwerb) sollten daher überdacht werden. Zumindest sollte über eine Bona-Fide Klausel nachgedacht werden, d.h. dass ein Abzug bei ausreichender wirtschaftlicher Begründung oder bei vorheriger Antragstellung möglich ist.

In § 11 Abs. 1 Z 4 KStG sollte die Differenzierung zwischen Geldbeschaffungs-/Nebenkosten und Zinsen gestrichen werden, da dafür keine sachliche Rechtfertigung ersichtlich ist und die bestehende Rechtslage komplexe Abgrenzungsfragen aufwirft.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

5.2.8. Vereinheitlichung der Gewinnermittlungen § 4 (1) oder § 5 EStG

Da seit 2012 kein wesentlicher materieller Unterschied zwischen den beiden Gewinnermittlungsmethoden mehr besteht, kann aus Vereinfachungsgründen die Gewinnermittlungsmethode des § 4 Abs. 1 EStG ersatzlos gestrichen werden.

5.3. DBA und Außensteuerrecht

Anrechnungsvortrag zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung

Bei periodenübergreifender Betrachtung führt die fehlende Möglichkeit, anrechenbare ausländische Steuern vortragen zu können, zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Nachdem bei Anwendung der Anrechnungsmethode die steuerbelasteten Auslandseinkünfte im jeweiligen Veranlagungszeitraum inländische Verluste und damit den Verlustvortrag kürzen, ergibt sich in Folgejahren, in denen wieder Gewinne erwirtschaftet werden, eine höhere Steuerbelastung. Nur aufgrund der zeitlichen Verschiebung werden die Einkünfte doppelt besteuert.

5.4. Gebührengesetz

Die Totalreform des Gebührenrechts ist sowohl aus Gründen der Steuervereinfachung als auch der Steuergerechtigkeit dringend erforderlich. Eine Totalreform sollte primär aus einer Abschaffung der Rechtsgeschäftsgebühren bestehen. Die Besteuerung von Papier (Urkundenprinzip) als Luxusgut ist nicht mehr zeitgemäß. Eine Rechtfertigung der Rechtsgeschäftsgebühren mit der Bereitstellung des Rechtsschutzapparates ist widersprüchlich, weil gerade die Belastung mit den Rechtsgeschäftsgebühren dazu führt, dass schriftliche Verträge vermieden werden und damit das Beweisverfahren vor den Gerichten unnötig erschwert wird. Der Katalog der Gebührentatbestände wurde über die Jahre vom Gesetzgeber selbst ausgehöhlt (Abschaffung der Gebühr für Darlehens- und Kreditverträge, Befreiung von Verträgen über die Miete von Wohnraum). Es ist nicht einzusehen, warum die noch erfassten Rechtsgeschäfte besteuert werden.

Wir regen an, die verbliebenen Rechtsgeschäftsgebühren ersatzlos zu streichen und die festen (Stempel-)Gebühren mit den Verwaltungsabgaben zusammenzulegen. Alternativ könnten Gebührentatbestände, die aus anderen Überlegungen beibehalten werden sollen, in andere Gesetze übernommen werden (z.B. Gerichtsgebührengesetz, Glücksspielgesetz).

5.5. Vorschläge zum Verfahrensrecht

- **Ruling**

Rulinganfragen dauern derzeit länger als die in § 118 BAO anberaumten 2 Monate. Um das Instrument unternehmerisch noch mehr zu attraktivieren, wäre eine kürzere Bearbeitungsfrist wünschenswert. Außerdem sollte die Rulingfähigkeit des österreichischen Außensteuerrechts gesetzlich erfasst oder zumindest unter den Begriff des internationalen Steuerrechts subsumiert werden. Ganz generell wäre die Ausdehnung des Auskunftsbescheides auf sämtliche abgabenrechtliche Fragen wünschenswert.

Weitere Anregungen betreffen:

- **Reform der Wiederaufnahmebestimmungen (§ 303 BAO)**
- **Abschaffung der „Unbeachtlichkeits-Fiktion“ in § 5 FinOnVO, Erhöhung der Anwenderfreundlichkeit der Funktionen zur Übermittlung von Anbringen via FinanzOnline und Zulässigkeit von E-Mails im Abgabenverfahren**

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Wir regen an, dass generell alle per FinanzOnline eingebrachte Anbringen niemals nichtig oder unbeachtlich sind, sondern grundsätzlich wirksam sind und ggf. mit einem Mängelbehebungsverfahren zu behandeln sind, indem eine nochmalige Einbringung über die jeweils vorgesehene FinOn-Funktion aufgetragen wird.

Es sollte – zumindest für berufsmäßige Parteienvertreter – eine unbürokratischere Übermittlungsfunktion in FinanzOnline zur Verfügung gestellt werden, mit der Anbringen elektronisch als PDF-File hochgeladen werden.

- **Aufschiebende Wirkung von Bescheidbeschwerden**

Wir regen an, die fehlende aufschiebende Wirkung von Bescheidbeschwerden und Vorlageanträgen nach § 254 BAO abzuschaffen. Dies würde Verwaltungsaufwand sowohl für Abgabenbehörden als auch für Steuerpflichtige einsparen. Stattdessen sollte es Abgabepflichtigen offenstehen, die Abgaben trotz Beschwerde freiwillig zu zahlen.

- **Mehr Rechtssicherheit durch Betriebsprüfung auf Antrag, Ausweitung des Anwendungsbereichs für Auskunftsbescheide und Ausweitung von Cooperativer Tax Compliance für KMU**

Wir regen an, Außenprüfungen und Nachschauen generell auf Antrag des Steuerpflichtigen durchzuführen. Für KMU plädieren wir für die Möglichkeit einer automatisierten Außenprüfung im Veranlagungsverfahren. Unternehmen, die über ein begutachtetes SKS verfügen, sollten Erleichterungen (z.B. Außenprüfung in Form einer Schwerpunktprüfung) erlangen. Der Anwendungsbereich der Auskunftsbescheide sollte auf alle Fragen des österreichischen Abgabenrechts ausgeweitet werden. Das System der begleitenden Kontrolle sollte auch auf Lohnabgaben und Zollrecht ausgedehnt werden.

- **Einschränkung des Anwendungsbereichs der Festsetzung von Verspätungszuschlägen auf grobes Verschulden**
- **Verpflichtende Erlassung von Abgabenbescheiden gemäß § 201 BAO in Folge einer Berichtigungsanzeige nach § 139 BAO bzw. § 140 BAO für Selbstbemessungsabgaben und Vereinheitlichung der Schadensgutmachungsfristen nach § 29 Abs. 2 FinStrG auf ein Monat nach Bescheiderlassung**
- **Außenprüfung – Wegfall des Übersetzungserfordernisses**

5.6. Finanzstrafrecht

Grundsätzlich regen wir eine größere Reform des Finanzstrafrechtes an. Allerdings könnte auch mit einer punktuellen Überarbeitung des FinStrG bereits einiges an Erleichterungen bewirkt werden. Dabei ist u.E. zu berücksichtigen, dass mit der Strafe weitere Sanktionen verbunden sind, wie z.B. ein Ausschluss von der Teilnahme an Ausschreibungen. Dies erscheint uns eine überbordende Sanktionierung von Fehlern, die großteils auf die Komplexität des Steuerrechts zurückzuführen sind.

Die wichtigsten Punkte aus unserer Sicht wären:

5.6.1. Anpassungen im Bereich der Selbstanzeige (§ 29 FinStrG)

Bei den Selbstanzeigen sind u.E. Verbesserungen vorzunehmen, da sie ohne ersichtlichen Grund die Einbringung von Selbstanzeigen mit strafbefreiender Wirkung behindern und oft zu „Fallen“ werden.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Dies betrifft insbesondere klare und eindeutige Regelungen für die Schadensgutmachung, eine Wirkung der Selbstanzeige für alle Beteiligten, den Anfall von Steuerzuschlägen nach § 29 Abs. 6 FinStrG nur bei vorsätzlichen Finanzvergehen sowie die Abschaffung vereinzelt vorhandener zeitlicher Befristungen für strafbefreiende Selbstanzeigen.

5.6.2. Durchgängige Strafbarkeitsschwelle grobe Fahrlässigkeit

Mit BGBl I 2015/118 wurde die Strafbarkeitsschwelle nicht für sämtliche Finanzvergehen des FinStrG sondern nur für bestimmte Verkürzungsdelikte auf grobe Fahrlässigkeit angehoben. Es erschiene sachgerecht, diese Strafbarkeitsschwelle bei sämtlichen Finanzvergehen vorzusehen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

6. Detaillierte Vorschläge

6.1. Notwendige Reformen in der Personalverrechnung

6.1.1. Einleitende Gedanken

Die Personalverrechnung hat in den letzten Jahren und Jahrzehnten beachtlich an Komplexität gewonnen.

Dies liegt zum Teil in der Materie selbst begründet, werden doch die Sachverhaltsspezifika, die es zu regeln gilt, durch gesellschaftliche und internationale Entwicklungen bedingt, in der Dimension mehr und auch diversifizierter. Dies ist aber nur vordergründig die vollständige Wiedergabe des Bildes der Tatsachen. Tatsächlich wird nämlich ein substanzielles Quantum an Komplexität dadurch bedingt, dass der Gesetzgeber zwar ständig Neues zu regeln hat, es aber verabsäumt, veraltete, anachronistische oder nicht mehr zeitgemäße Regelungen aus dem Gesetzeswerk zu eliminieren. Mindestens ebenso bedeutsam für die Generierung der Komplexität ist aber der Umstand, dass die Personalverrechnungslandschaft von einer Vielzahl von Ausnahme- und Spezialregelungen geprägt ist, die wiederum ihre Wurzel in der Berücksichtigung der Ansätze diverser Interessenvertretungen hat.

Solange der Gesetzgeber nicht den Mut aufbringt, die wesentlichen Brückenpfeiler der die Personalverrechnung dominierenden Komplexität in den Fokus seiner Überlegungen zu rücken, wird die Personalverrechnung das sein, was sie derzeit leider – trotz der durch die Steuerreform 2015/2016 bewirkten ersten richtigen Ansätze – nach wie vor ist: Eine Wissenschaft, die nur von einigen Wenigen in der vollen Dimension begriffen wird. Das hat wiederum zur Konsequenz, dass die eigentlichen Adressaten der Personalverrechnung, nämlich die Dienstnehmer, diese nicht (mehr) nachvollziehen können und daher – und das ist die eigentliche Problematik – das Vertrauen in die Personalverrechnung und somit in ihre Dienstgeber, den Gesetzgeber sowie die Behörden verlieren.

Hinzu tritt der Aspekt, dass einzelne Maßnahmen des Gesetzgebers, die Begünstigungen mit sich bringen, ob der Gesamtkomplexität der Materie nicht oder nicht mehr wahrgenommen werden (können) und daher von den Steuerpflichtigen auch nicht wertgeschätzt werden. Diese punktuellen Änderungen erlangen – wenn überhaupt – daher nur für kurze Zeit Aufmerksamkeit, die damit intendierten Effekte „verpuffen“ aber schnell und Steuerungseffekte bzw. Anerkennung haben eine äußerst geringe Halbwertszeit. Die Einführung der Pendlerpauschale auch für Teilzeitbeschäftigte (2013), der Pendlereuro, das Homeoffice-Pauschale (2020) oder die jüngsten komplexen Regelungen zu Elektro-PKWs, E-Bikes und der Nutzung von E-Ladestationen seien hier nur beispielhaft erwähnt. Kurzzeitig prägen diese Maßnahmen die Medienlandschaft bzw. die Fachliteratur, langfristig erinnert sich – aus dem eigentlichen Adressatenkreis (den steuerpflichtigen Dienstnehmern) – aber niemand daran. Was von diesen punktuellen Maßnahmen des Gesetzgebers bleibt, ist daher ein ausgesprochen ernüchterndes Ergebnis: Gegen null gehende Wirkung, nachhaltige Erhöhung der Komplexität – und vor allem noch Eines: Ein „Vernichten“ von Spielraum für eine echte steuerliche Entlastung der Arbeitnehmer.

Worin liegen nun aber die wesentlichen Komplexitätstreiber oder – positiv formuliert – die hauptsächlichen Hebel, durch deren richtiges Umlegen der Gesetzgeber das Bild der Personalverrechnung einfach und besser machen könnte?

6.1.2. Materielle Überlegungen zum Jahressechstel

Der Hauptfaktor für die der Personalverrechnung anhaftende Komplexität ist das in § 67 Abs. 1 und 2 EStG geregelte Jahressechstel, somit die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlun-

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

gen, insbesondere des 13. und 14. Gehalts. Es ist ein offenes Geheimnis, dass eine Eliminierung der begünstigten Besteuerung der Sonderzahlungen das Maß der Komplexität der Personalverrechnung auf einen Schlag in den grünen Bereich bringen würde.

Aus fachlicher Sicht besteht überhaupt kein Grund dafür, die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen aufrecht zu erhalten, diese stellt ein österreichisches Unikum dar, es wäre ein leichtes diese ersatzlos zu eliminieren und dafür die Steuerlast der Dienstnehmer aufkommensneutral zu reduzieren.

Die KSW tritt daher dafür ein, dass der begünstigte Steuersatz in § 67 Abs. 1 EStG in den Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG) eingebaut wird. Im Zuge dessen kann die Differenzierung zwischen laufendem und sonstigem Bezug aufgegeben werden. Selbstverständlich muss das zu einem Absinken der Grenzsteuersätze in den einzelnen Tarifstufen führen.

Dass Österreich damit auch im internationalen Vergleich in diversen Statistiken (in welchen die begünstigte Besteuerung von Sonderzahlungen oftmals unberücksichtigt bleibt) im Ranking besser abschneiden könnte, sei nur am Rande erwähnt.

Sollte sich der Gesetzgeber zu dieser großen Lösung nicht durchringen können, empfehlen wir aus verwaltungsökonomischen Gründen, dass JEDE Lohnzahlung (ausgenommen §§ 3, 26, 67 Abs. 3, 6 und 8 EStG) in 6/7, die nach dem vollen Lohnsteuertarif, und 1/7, das gem. § 67 Abs. 1 EStG versteuert wird, aufgeteilt wird. Dadurch werden Berechnung und Kontrolle des Jahres- und Kontrollsechstels hinfällig. Die Administration dieser Sechstel ist selbst durch die IT nicht so lösbar, dass damit 100% aller denkbaren Fälle sauber gelöst werden können. Derzeit ist eine nur schwer erklärbare und verwaltungsaufwändige Lösung zu administrieren, die im Einzelfall viel Ärger verursacht (z.B. ungeplante Rückzahlungspflicht von Lohnsteuer durch Arbeitnehmer an Arbeitgeber).

6.1.3. Rechtssichere Anwendung von Abgabenbegünstigungen

Der Gesetzgeber bürdet Arbeitgebern die Administration von Steuerbefreiungen auf, die er Arbeitnehmern zukommen lassen möchte, um das Veranlagungsverfahren und letztlich die Abgabenbehörden zu entlasten. Diese Abwicklung muss für Arbeitgeber zumindest rechtssicher und mit vertretbarem Aufwand möglich sein:

1. Wenn Arbeitgeber persönliche Steuerbefreiungen und Absetzbeträge der Arbeitnehmer in der Personalverrechnung berücksichtigen müssen, wie beispielsweise ein Pendlerpauschale oder den Familienbonus Plus, darf sie zumindest keine Kontrollpflicht und keine Lohnsteuerhaftung treffen. Es ist Arbeitgebern nicht zumutbar zu prüfen, wie oft z.B. Arbeitnehmer die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte in Anbetracht von Homeofficetagen und Abwesenheiten im Monat tatsächlich zurückgelegt haben oder zu kontrollieren, ob Arbeitnehmer, die den Familienbonus Plus in Anspruch nehmen wollen, Anspruch auf Familienbeihilfe haben oder den gesetzlichen Unterhalt geleistet haben. **Die fehlerhafte Anwendung persönlicher Steuerbefreiungen und Absetzbeträge sollte stets im Wege einer Pflichtveranlagung korrigiert werden und niemals im Wege einer Lohnsteuerhaftung.**

2. Gerade weil Arbeitgeber nur die Rolle der Abzugsverpflichteten zukommt, muss die im Verwaltungsrecht gebotene Bestimmtheit und Klarheit der Rechtsanwendung sichergestellt sein. Das ist jedoch in vielen Bereichen nicht mehr der Fall:

3. Im Rahmen des Progressionsabgeltungsgesetzes wurden die Steuerfreibeträge für SEG-Zulagen erhöht. Es ist für Arbeitgeber jedoch längst nicht mehr bestimmbar in welcher Höhe SEG-Zulagen überhaupt begünstigt gewährt werden können: Die kollektivvertraglich vorgegebenen Sätze haben nach der Judikatur des VwGH nicht mehr die Vermutung der

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Angemessenheit für sich. Der angemessene Betrag wird im Nachhinein von den Abgabenprüfern im Zuge einer Angemessenheitsprüfung auf Basis von Bewertungsannahmen bestimmt. Welcher Wert das sein wird, ist für Arbeitgeber nicht vorhersehbar und häufig nicht nachvollziehbar. Auch ob die Steuerbefreiung dem Grunde nach zuerkannt werden wird, ist nicht absehbar, da praktisch (gerade bei dieser Art von Tätigkeit) kaum umsetzbare Detailaufzeichnungen über einzelne Tätigkeitsschritte beigebracht werden müssen, um das Überwiegen der gefährdenden, verschmutzenden oder erschwerenden Arbeitsbedingungen während der Arbeitszeit nachzuweisen. Bereits im Bericht der Steuerreform-Kommission 2014 wurden SEG Zulagen kritisch gesehen. **Wir empfehlen diese Steuerbegünstigung abzuschaffen und für Berufsgruppen, bei denen eine Begünstigung z.B. bezogen auf die Arbeitsmarktsituation im gesamtgesellschaftlichen Interesse ist (z.B. Pflege- und Gesundheitsberufe) per Verordnung angemessene Berufsgruppenpauschalen festzulegen.** Die Begünstigung sollte regelmäßig evaluiert werden.

4. Ein weiteres Beispiel ist der Bereich der Taggelder, in dem es Kollektivverträgen überlassen wird, die Ermittlung der nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG steuerfreien Beträge branchenspezifisch festzulegen. Arbeitgeber, die mehrere Kollektivverträge anwenden müssen, können sich daher nicht einfach damit behelfen, arbeitsrechtlich einheitlich die Höchstwerte zu gewähren, sie müssen zur Ermittlung der steuerfreien Werte kollektivvertragsspezifische hochkomplexe Programmierungen für die Reisekostenabwicklung umsetzen. Wir empfehlen diese Steuerbegünstigung abzuschaffen und die Reiseerschwernis bei Berufsgruppen, bei denen eine Begünstigung im gesamtgesellschaftlichen Interesse ist, als Faktor bei der Festlegung von Berufsgruppenpauschalen zu berücksichtigen.

5. Arbeitgeber können abgabenbegünstigte Benefits häufig nicht gewähren, weil die Abgabenbegünstigung nur zusteht, wenn die Arbeitgeber selbst Verträge mit Anbietern abschließen, ein Angebot in den eigenen Räumlichkeiten organisieren und eine umfangreiche Dokumentation und Nachweisführung übernehmen. Die Administration der Begünstigung wäre einfach zu teuer. Im Bereich des Öffi-Tickets wurde erstmals der Weg beschritten, dass nicht nur die Sachzuwendung, sondern auch ein zweckgebundener Zuschuss über die Personalverrechnung begünstigt sein kann. Dieser Weg sollte konsequent weiterverfolgt und auch auf andere Abgabenbegünstigungen ausgedehnt werden. Wenn bestimmte Maßnahmen begünstigungswürdig sind, soll keine bestimmte Form der Umsetzung (z.B. in den Räumlichkeiten der Arbeitgeber, von dem Arbeitgeber abgeschlossener Vertrag mit dem Anbieter) udgl. mehr erforderlich sein.

6. Im Bereich der Frage der Lohnsteuerhaftung (§ 83 EStG) ist es in Summe nötig weitere Klarheit zu schaffen. Derzeit scheint die tatsächliche Inanspruchnahme des Arbeitnehmers durch die Behörde unübersichtlich. ZT scheinen Verwaltungsmeinungen entgegen dem Wortsinn des Gesetzes angewendet zu werden i.V.m. der Frage, wann ein Ermessen der Behörde für die Inanspruchnahme anzuwenden ist (vgl. Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG22 § 83 Rz 5). Generelles Ziel muss sein, dass soweit möglich der Arbeitnehmer direkt in Anspruch genommen wird.

6.1.4. Reduktion der Dokumentationserfordernisse

Abgesehen davon, dass die Personalverrechnung an sich materiell komplex ist, ist sie auch von hohen Dokumentationserfordernissen, die mit ihr verbunden sind, gekennzeichnet. Diese Dokumentationserfordernisse sind zum Teil unvermeidbar und müssen auch bis zu einem gewissen Grad aufrecht bestehen bleiben, sichern sie letztlich doch die Möglichkeit der Überprüfung durch den Fiskus im Rahmen der Gemeinsamen Prüfung Lohnabgaben und Beiträge (GPLB) nachhaltig ab. Zudem ist es selbstverständlich so, dass die Dokumentation auch im Sinne des Arbeitgebers selbst geboten erscheint und ihm auch hilft, nachträglich in Unterlagen Einsicht nehmen zu können, Fragen beantworten zu können, etc.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Dass die Praxis der Dokumentation jedoch völlig überbordende Effekte und Ausmaße erreicht, zeigt insbesondere die Administration der **Dienstreisen**. Dienstreisen bewirken steuerlich begünstigte Zahlungen, konkret Taggelder, Nächtigungsgelder und Kilometergelder. Die Finanzverwaltung, unterstützt durch die entsprechende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, stellt an die Dokumentation von Dienstreisen zum Teil überschießende Anforderungen. Für jede einzelne Dienstreise ist zu dokumentieren, wann, wer, weswegen, warum, wohin gefahren ist. Damit ist aber das Ende Fahnenstange noch nicht erreicht. Es ist zudem der genaue Reiseweg zu dokumentieren und – weicht dieser vom „Standardweg" ab – zu dokumentieren, warum dem so ist. Prüfer „fahren" bei Lohnabgabenprüfungen Fahrten, die vor drei bis fünf Jahren stattgefunden haben, „mit dem Routenplaner nach" und stellen – wenn eine kilometermäßige Abweichung von z.B. 5% gegeben ist – die Frage warum dem so ist. Dies führt oftmals zu der Konsequenz, dass wegen Nichtvorliegens dieser konkreten Dokumentation Dienstreisen bis zu einem gewissen Quantum steuerlich nicht anerkannt werden, was gerade in vertriebsorientierten Unternehmen oder Unternehmen mit hohem Service-/Montageanteil zu substanziellen Nachforderungen bei Lohnabgabenprüfungen führt. Diesen könnte man nur dadurch begegnen, dass Mitarbeiter den Reiseweg exakt aufzeichnen und erfolgte Abweichungen dokumentieren (z.B. „warum bin ich am 17. März 2016 von Wien nach Graz nicht über die S6 sondern über die A2 gefahren?"). Für die Praxis nahezu ein Ding der Unmöglichkeit. Nicht nur dass der Dienstnehmer solche Aufzeichnungen führen müsste, es müsste ja auch in der Personalverrechnung eine entsprechende Überprüfung erfolgen. Unternehmen, die mit einem hohen Reiseaufkommen konfrontiert sind, müssten gleichsam eine „Armada an Administrationspersonal" beschäftigen, nur um die Statthaftigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen von Dienstreisen zu kontrollieren.

6.1.5. Einheitliche Einhebung von Lohnabgaben

Die KSW tritt dafür ein, dass für die Einhebung von Lohnabgaben nur EINE Behörde zuständig ist (vorzugsweise das Finanzamt Österreich).

Dank der Zusammenlegung der Sozialversicherungsträger durch die Strukturreform 2018 verfügt Österreich aktuell über 5 Sozialversicherungsträger. Allerdings gibt es darüber hinaus auch die entsprechenden Einrichtungen der Finanzverwaltung und der Kommunen, gegenüber denen Arbeitgeber abgabe-, anzeige- und berichtspflichtig sind.

Obwohl im Laufe der letzten Jahre Schritte in die richtige Richtung erfolgt sind und insbesondere die Gemeinsame Prüfung Lohnabgaben und Beiträge (GPLB) zumindest die Prüfungsvorgänge all dieser Behörden unter einem Dach zusammengefasst haben, erscheint es dennoch nach wie vor anachronistisch, dass Arbeitgeber Lohnabgaben an unterschiedliche Behörden zu zahlen haben. Mit der Abgabenentrichtung alleine ist es in der Praxis ja zudem bekanntlich nicht getan, besteht ja eine Vielzahl an darüber hinausgehenden Informations-, Anzeige- und Berichtspflichten.

Völlig abgesehen von der organisatorischen Problematik ist auch eine rechtspolitische Problematik gegeben, weil insbesondere Sozialversicherungsträger als Selbstverwaltungskörper oder Kommunen oftmals zu ein und derselben Rechtsfrage unterschiedliche Rechtsmeinungen haben.

Wir schlagen daher vor, einer der beteiligten Lohnabgabenbehörden die Abgabeeinhebungskompetenz zuzuschreiben. Dies kann z.B. die Finanzverwaltung sein, die sodann dafür verantwortlich ist, die eingehobenen Lohnabgaben (Sozialversicherung, Lohnnebenkosten) an die jeweiligen zuständigen Stellen behördenintern weiterzuleiten.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

6.1.6. Einheitliche Dienstgeberabgabe

Betreffend der Lohnnebenkosten ist eine Vereinheitlichung der derzeit bestehenden Lohnnebenkosten Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ), Kommunalsteuer (KommSt) sowie BV-Beiträge (Betriebliche Vorsorge) anzustreben. Der BV-Beitrag wird in den Dienstgeber-Anteil zur Sozialversicherung integriert, die Höchstbeitragsgrundlage bleibt bestehen.

Die KSW fordert daher eine einheitliche Dienstgeberabgabe, die über mehrere Jahre hinweg auch entsprechend zu reduzieren wäre – und zwar einfach und generell einheitlich für alle Dienstgeber. Mittelfristig sollte u.E. ein Entfall der Lohnnebenkosten angestrebt werden.

Wir möchten an dieser Stelle darauf hinweisen, dass nur wenige Staaten außer Österreich andere Lohnnebenkosten umgesetzt haben (außer Dienstgeberbeiträge zur Sozialversicherung).

Eine noch weitere Vereinheitlichung im Bereich der Sozialversicherung würde auch zu gleichen Beiträgen und gleichen Leistungen sowie zur automatischen Vermeidung von Mehrfachversicherungen führen.

6.1.7. Einheitliche Bemessungsgrundlage

Auch die einheitliche Bemessungsgrundlage für alle Lohnabgaben stellt bereits eine langjährige Forderung der KSW dar. Auch wenn wir nachvollziehen können, dass eine Vereinheitlichung schon wegen des Anspruchslohnprinzips, auf dem das Sozialversicherungsrecht basiert, politisch nicht durchsetzbar sein wird, so sollte das Ziel doch sein, die Bemessungsgrundlagen generell aneinander anzugleichen. **Es verblieben nur die Differenzen zwischen gewährtem und zustehendem Lohn bzw. Gehalt.**

6.1.8. Einheitliches Verfahrensrecht und GPLB

Im Rahmen der Gemeinsamen Prüfung von lohnabhängigen Abgaben und Beiträgen (GPLB) wurde bereits ein erster Schritt gesetzt, um das Verfahrensrecht zu vereinheitlichen und während der Prüfung als Verfahrensrecht einheitlich die BAO anzuwenden. **Um hier eine durchgängige Rechtssicherheit während des gesamten Verfahrens, also bis zur Rechtskraft aller betroffenen Materien, zu gewährleisten, schlagen wir eine Anwendung der BAO als Verfahrensvorschrift für sämtliche Materien vor, die aus einer GPLB erwachsen.** Dies ist im Sinne des Rechtanwenders, um nicht in laufenden Verfahren sich “mit geänderten Spielregeln” auseinandersetzen zu müssen.

Auch im Rechtsschutzbereich gibt es viel Potenzial zur Verbesserung. In einem allfälligen Beschwerdeverfahren müssen Arbeitgeber gegen mehrere Behörden (Finanzamt, ÖGK, Gemeinden) kämpfen, in zweiter Instanz sind wiederum unterschiedliche Gerichte zuständig (BFG, Bundesverwaltungsgericht). Neben den Arbeitgebern und der Verwaltung wird damit auch die Gerichtsbarkeit unnötig mehrfach belastet. Ziel muss es hier sein, dass nur EIN einziges Verfahren geführt werden muss.

Derzeit zeigt sich folgendes Bild:

- Lohnsteuer und DB/DZ werden von den Finanzämtern nach den Rechtsvorschriften der BAO eingehoben und im Rechtsmittelverfahren besteht Zuständigkeit des BFG.
- KommSt wird von den Gemeinde nach der BAO eingehoben, wobei im Rechtsmittelverfahren Zuständigkeit der LVwG besteht (außer in Wien, wo BFG-Zuständigkeit herrscht).

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

- SV-Beiträge werden von der ÖGK nach den Rechtsvorschriften des ASVG i.V.m. dem AVG eingehoben und im Rechtsmittelverfahren besteht Zuständigkeit nach dem VwGVG beim BVwG.
- Im Revisionsverfahren wird die Zuständigkeit in allen Bereichen wieder zusammengeführt (VwGH nach dem VwGG).

Diese Komplexität ist sachlich nicht zu rechtfertigen und führt sowohl bei Verwaltung als auch bei Unternehmen zu Doppelgleisigkeiten.

Nach Ansicht der KSW bietet sich folgende Lösung an:

- SV-Beiträge sollten von den Finanzämtern nach den Rechtsvorschriften der BAO eingehoben werden. Die Rechtsnatur von SV-Beiträgen ist Abgaben derart ähnlich, dass das Verfahrensrecht der BAO wesentlich geeigneter für deren Einhebung ist als das „allgemeine Verfahrensrecht“ des AVG, welches wesentlich „sachfremdere“ Materien (z.B. Anlagengenehmigungsverfahren) regelt. Für Behörden hätte dies den Vorteil einer Vereinheitlichung in den Einhebungsvorschriften (z.B. gleichgeschaltener Verjährungslauf aller geprüften Abgaben und Beiträge in einer GPLB). Für Abgabepflichtige bestünde der bewährte Rechtsschutz der BAO, mit dem steuerliche Vertreter, denen auch üblicherweise die Vertretung in Beitragserhebungsverfahren zukommt, bestens vertraut sind.

- Der Rechtschutz im Rechtsmittelverfahren sollte bei allen Abgaben- und Beitragssachen zum BFG führen. Dies sollte sowohl für SV-Beiträge als auch für alle Landes- und Gemeindeabgaben gelten. Bei SV-Beitragsbemessungsgrundlagen und Lohnabgaben besteht weitgehend eine einheitliche oder ähnliche Bemessungsgrundlage. Aus diesem Grund sollte auch eine gesammelte Zuständigkeit im Rechtsschutzverfahren beim BFG liegen (ebenso wie bei der Erhebung von Abgaben und Beiträgen bei den Finanzämtern und dem PLB). Überdies ist es seit Jahrzehnten erklärtes Ziel jeder Regierung, die Bemessungsgrundlagen bei SV-Beiträgen und Lohnabgaben zur Verwaltungsvereinfachung weiter zu vereinheitlichen, ein einheitliches Verfahrensrecht könnte helfen, dieses Ziel tatsächlich zu erreichen.

6.1.9. Transparenz und zentraler Zugang zu Verwaltungsanweisungen

In jüngerer Zeit wurde vermehrt deutlich, dass im Zuge von neuer Gesetzen ein erhöhter Erklärungsbedarf zur Rechtsanwendung neuer Vorschriften bedarf (Beispiel Home-Office, Telearbeit, E-Autos, Zinsersparnis, ...). Die Fragen wurden, zumindest im Wirkungsbereich des BMF, oftmals mittels Veröffentlichung von (ausgewählten?) Anfragebeantwortungen auf der BMF-Homepage veröffentlicht. Auch wenn derartige Anfragebeantwortungen keine rechtliche Verbindlichkeit entfalten, sind diese für den Rechtsanwender eine wertvolle Orientierungshilfe. Mit der FinDok besteht bereits seitens des BMF eine zentrale Plattform der Veröffentlichung von Verlautbarungen, BFG-Erkenntnissen und auch Informationen des BMF. Es wäre daher zu begrüßen, dass derartige Informationen gesammelt und zentral in der FinDok veröffentlicht und bereitgestellt werden, wo auch die restlichen relevanten Informationen des BMF zu finden sind.

Gleichzeitig möchten wir dringend anregen, dass auch im SV-Bereich (wieder) Verwaltungsanweisungen und -meinungen im Sinne der Einheitlichkeit und Orientierung zentral und öffentlich zugänglich veröffentlicht werden. Während jüngst die Sozialversicherung wieder die E-MVB, also Empfehlungen zur einheitlichen Vollzugspraxis im Bereich des Melde-, Versicherungs- und Beitragswesens veröffentlicht hat, regen wir z.B. beim AMS (Stichwort Kurzarbeit) ebensolche Verwaltungsanweisungen an.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

6.1.10. Kollektivverträge

Die Kollektivverträge enthalten vielfach lohngestaltende Vorschriften, die wiederum Rückwirkung auf die steuerliche Behandlung haben. Auf diese Art wird durch Abschluss des Kollektivvertrages auch die steuerliche Behandlung bestimmter Entgeltsbestandteile geregelt, was eigentlich darauf hinausläuft, dass Verträge zulasten Dritter abgeschlossen werden und dass gleiche Sachverhalte – abhängig vom anzuwendenden Kollektivvertrag – uneinheitlich behandelt werden. Als wohl hervorstechendstes Beispiel seien hier die Reiseaufwandsentschädigungen (Taggelder) genannt. U.E. sollten gesetzlich einheitliche Regelungen Vorrang vor Kollektivverträgen haben, was dem Gleichheitsgedanken dienen und zudem die Lohnverrechnung deutlich vereinfachen würde.

Sachlich bedingte Ungleichbehandlungen erfahren in der Praxis ohnedies weiterhin Berücksichtigung, nämlich durch die Kollektivvertragspartner auf Branchenebene und damit dort, wo diese diversifizierten Vorgänge auch verwirklicht werden sollten: im Bruttobereich, nicht aber in der Besteuerungskomponente.

6.1.11. Praktikable Abgrenzung selbständige und unselbständige Arbeit

Die KSW hat bereits in der Vergangenheit immer wieder darauf gedrängt, dass die Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Arbeit rechtssicher gelöst wird und für den Arbeitgeber zu keinen unvorhergesehenen Nachzahlungen führen soll. Der Gesetzgeber hat dieses Problem erkannt und aufgegriffen und das Sozialversicherungszuordnungsgesetz (SV-ZG) geschaffen. Seit Inkrafttreten des SV-ZG sind mittlerweile 7 Jahre vergangen und kann dieses Gesetz aus der Sicht unseres Berufsstandes wie folgt bewertet werden:

- § 41 GSVG ist grundsätzlich positiv zu bewerten, weil es hier in bestimmten Fällen zu einer Überrechnung der (fälschlicherweise) an die SVS abgeführten GSVG-Beiträge an die ÖGK kommt.
- Die diversen Verfahren zur Klärung der Versicherungspflicht (siehe § 412a ASVG) haben für alle Beteiligten (SVS, ÖGK, Dienstgeber, Versicherte) nur zu einer unnötigen Bürokratie geführt, ohne dass damit die erhoffte Rechtssicherheit erlangt werden konnte. Das gilt insbesondere für den Fall einer Anmeldung zur Pflichtversicherung (§ 412d ASVG). Speziell diese Bestimmung könnte u.E. daher ersatzlos entfallen.
- **Im Übrigen sollte u.E. das SV-ZG fortentwickelt werden. Es sollten eindeutige Kriterien definiert werden, bei denen es zu keiner rückwirkenden Umqualifizierung kommt** (z.B. aufrechte Gewerbeberechtigung, Honorar in bestimmter Höhe, keine manuellen einfachen Tätigkeiten).

Zu hinterfragen wäre generell die Notwendigkeit der Differenzierung bzw. die Möglichkeit einer grundsätzlichen Gleichstellung der Besteuerung unterschiedlicher Einkunftsarten.

6.1.12. New Ways of Work

Arbeitnehmer werden mittlerweile nicht mehr zwingend in den Geschäftsräumen ihrer Arbeitgeber tätig, sondern remote an verschiedenen Orten. Für diese neue Arbeitsrealität fehlt es an adäquaten rechtlichen Rahmenbedingungen:

Die KSW regt an, dass sich Österreich im Rahmen seiner Mitarbeit in den Gremien von OECD und EU für praktikablere Rahmenbedingungen bei grenzüberschreitender Homeofficetätigkeit einzusetzen. Dies betrifft sowohl das Vorliegen einer Betriebsstätte als auch den Bereich des internationalen Sozialversicherungsrechts.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

- Insbesondere sollte zur Frage der Begründung ertragsteuerrechtlicher Mikro-Homeoffice-Betriebsstätten, die letztlich weder für Unternehmen noch für die Abgabenbehörden administrierbar wären, eine ablehnende Haltung eingenommen werden.
- Im Bereich des internationalen Sozialversicherungsrechts war die Multilaterale Rahmenvereinbarung für grenzüberschreitende Telearbeit ein wesentlicher Vorstoß zur Vereinfachung. In der praktischen Umsetzung zeigt sich jedoch, dass sie in sehr vielen Fällen nicht angewendet werden kann, weil selbst eine marginale anderweitige Erwerbstätigkeit im Wohnstaat (z.B. geringfügige Vortragstätigkeit oder auch geringfügige Passiveinkünfte, je nach Abhängigkeit, ob eine SV-Pflicht im Erwerbsstaat ausgelöst wird) zum Ausschluss führt. Ebenso können Branchen, die häufiger in Form von Zweigniederlassungen im Ausland tätig sind, als in Form von Tochtergesellschaften (Banken, Versicherungen) die EU Rahmenvereinbarung nicht anwenden, da es für die Anwendung schädlich ist, wenn Arbeitnehmer in einer Zweigniederlassung (Betriebsstätte) ihrer Arbeitgeber tätig sind. Wir regen daher an, eine Überarbeitung und Erweiterung anzustoßen.
- In diesem Zusammenhang möchten wir auf die zuvor erwähnten **Mikro-Homeoffice-Betriebsstätte** hinweisen, die zusätzlich Rechtsunsicherheit bringt, da nicht mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden kann, ob nicht doch eine Betriebsstätte besteht und somit die Anwendung der Multilateralen Vereinbarung unzulässig ist.

Mit dem Homeoffice-Maßnahmenpaket 2021 wurden arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Rahmenbedingungen für das Arbeiten von zu Hause geschaffen. Für Arbeitgeber wesentliche Rechtsfragen wurden dabei jedoch (bis heute) nicht adressiert, wie z.B. das Entstehen lohn- oder kommunalsteuerlicher Betriebsstätten.

- So ist weiterhin nicht klar, unter welchen Voraussetzungen eine lohnsteuerrechtliche Betriebsstätte i.S.d. § 81 EStG durch Tätigkeit im Homeoffice begründet wird und eine Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt für ausländische Arbeitgeber entsteht.
- Hinsichtlich der kommunalsteuerrechtlichen Betriebstätte wurde eine Aussage in die Information des BMF zum KommStG aufgenommen, aber es ist keine Klarstellung in § 4 KommStG erfolgt.

Das Homeoffice-Maßnahmenpaket 2021 war überdies rein auf die Ausübung der beruflichen Tätigkeit in der Wohnung beschränkt, obwohl Remote Work in sehr vielen Unternehmen bereits damals längst Arbeitsrealität war und eben nicht zwingend aus der Wohnung des DN erfolgt.

- Die steuerrechtlichen Regelungen zu Kostenersätzen der Arbeitgeber (Homeoffice-Pauschale) und zu Werbungskosten der Arbeitnehmer (digitale Arbeitsmittel, ergonomisch geeignetes Mobiliar, Differenz-Homeoffice-Pauschale) sind auf die Ausübung der beruflichen Tätigkeit in der Wohnung beschränkt und werden der modernen Arbeitsrealität von Remote Work nicht gerecht. Fragen der Abgeltung und Abzugsfähigkeit von Kosten aus der Tätigkeit stellen sich bei Remote Work in gleicher Weise wie bei Homeofficetätigkeit.
- Auch die Regelungen zum Unfallversicherungsschutz in § 175 Abs. 1a und 1b ASVG erfassen Remote Work nicht. Wir empfehlen eine generelle Regelung bei Mischnutzungen von Gebäuden für Wohn- und Arbeitszwecke. Bei Unfällen, die in zeitlichem Zusammenhang mit der Ausübung der Beschäftigung stehen, sollte bei Remote Work zudem eine widerlegbare Vermutung bestehen, dass es sich um einen Arbeitsunfall handelt.

6.1.13. (Weitere) Erhöhung von lohnabgabenrechtlichen Freibeträgen gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG

Wie bereits einleitend erwähnt, wird angeregt, alle im EStG genannten (Frei)Beträge inflationsbedingt anzupassen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Darüber hinaus wird für **Freibeträge gemäß § 3 Abs. 1 Z 14 EStG, dh für den geldwerten Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen** (z.B. Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) **und dabei empfangene Sachzuwendungen sowie für aus Anlass eines Dienst- oder eines Firmenjubiläums empfangene Sachzuwendungen** angeregt, dass die Freibeträge allgemein **deutlich angehoben** werden. Die Praxis zeigt, dass Arbeitgeber vielfach mehrfach im Kalenderjahr Betriebsveranstaltungen abhalten bzw. anbieten und dabei nicht selten die gesetzlich zur Verfügung stehenden Freibeträge überschritten werden. Betriebsveranstaltungen finden dabei häufig aus Gründen der Mitarbeiterzufriedenheit und -bindung statt, d.h. letztlich (auch) aus betrieblichen Interessen. Die vermehrte Abhaltung von Betriebsveranstaltungen ist auch vor dem Hintergrund der Entwicklung der Arbeitsmarktlage (bis hin zu einem Arbeitnehmermarkt) in den letzten Jahren zu sehen. Hinzu kommen deutliche Kostensteigerungen unter anderem im Veranstaltungs- und Gastronomiebereich. Aus diesen Gründen erscheint eine Erhöhung der entsprechenden Freibeträge zeitgemäß.

6.1.14. Anpassung der begünstigten Pensionsvorsorge

Die Befreiungsbestimmung in § 3a Z 15 lit. a EStG (Zukunftssicherung) erscheint in Anbetracht der nicht enden wollenden Diskussion um Stärkung der zweiten Säule (Betriebspension) mit einem begünstigten jährlichen (!) Beitrag von 300 Euro (unangepasst seit Jahren) pro Arbeitnehmer als denkbar gering, um hier eine spürbare Entlastung des Pensionssystems in die Gänge zu bringen. Dies erscheint umso auffälliger, als die nötigen Beitragszahlungen (Höchstbemessungsgrundlage) jährlich angehoben wird, in diesem begünstigten Bereich jedoch keinerlei Anpassung erfolgt, was faktisch zu einer Entwertung des betrieblichen Pensionskontos führt. **Wir regen daher an, die jährlich zulässigen Beiträge deutlich anzuheben.**

Es muss in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen werden, dass Entlastungen in diesem Bereich erst in vielen Jahren spürbar sein werden können, nämlich dann, wenn es zum tatsächlichen Pensionsantritt kommt. Ziel kann es sein, damit die nötigen Bundesmittel zur Pensionsversicherung zu reduzieren. Handlungsbedarf ist hier sehr dringend vorhanden: die Bundesmittel zur Pensionsversicherung betrugen 2022 knapp unter 13 Mrd. Euro und entsprachen damit einer beträchtlichen Größe i.H.v. 2,84% des BIP.

6.1.15. Abschaffung des Spitzensteuersatzes von 55 %

Der Einkommensteuersatz von 55% auf Einkommensteile über EUR 1 Mio. sollte gestrichen bzw. sollte die Regelung nicht verlängert werden. Die Regelung wirkt international massiv standortschädlich (“In Österreich wird man mit bis zu 55% besteuert”) und ist u.E. auch budgetär unwesentlich.

6.1.16. Nachhaltiger Umgang mit Lebensmitteln

Im Rahmen des Aktionsprogramms “Lebensmittel sind Kostbar” des Klimaschutzministeriums werden auch in Zusammenarbeit mit anderen Ministerien Maßnahmen zu einem nachhaltigen Umgang mit Lebensmitteln entwickelt. Es bestehen jedoch weiterhin steuerrechtliche Barrieren, die dazu führen, dass Lebensmittelüberschüsse weggeworfen werden müssen, weil eine kostenlose Abgabe nicht administrierbar wäre. Da Produkte, deren Mindesthaltbarkeitsdatum überschritten ist, grundsätzlich verkauft werden könnten, solange sie noch verzehrfähig sind, müsste die Mitarbeiterrabatteregelung beachtet und administriert werden, wenn Lebensmittel – als letzte Maßnahme – kostenlos an Mitarbeiter abgegeben werden sollen. Die KSW regt an, durch eine Bewertungsregelung Abhilfe zu schaffen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

6.1.17. Anhebung des Veranlagungsfreibetrags

Bezieht ein Steuerpflichtiger neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften noch andere Einkünfte, liegt grundsätzlich ein Pflichtveranlagungstatbestand vor. Derzeit bleiben bis zu einem Veranlagungsfreibetrag von 730 Euro andere Einkünfte neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften steuerfrei und eine Veranlagung ist nicht vorzunehmen (§ 41 EStG). Liegen die Einkünfte über diesem Betrag, wird die um die Differenz bis zum doppelten Veranlagungsfreibetrag gekürzt (eingeschliffen). Der Betrag von 730 Euro beruht auf dem früheren Schillingbetrag von 10.000 und ist bei Einführung des EStG 1988 schon aus dem EStG 1972 übernommen worden.

Eine Erhöhung auf z.B. 1.500,00 würde nicht nur zumindest in Ansätzen der notwendigen Anpassung an die Kaufkraftveränderung während der letzten 40 Jahre entsprechen, sondern auch zu einer signifikanten Verwaltungsentlastung führen, da die Zahl der Pflichtveranlagungen entsprechend zurückgehen würde.

Die daraus folgende Entlastung würde Steuerpflichtigen mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften zukommen, die neben dem Dienstverhältnis Einkünfte erzielen, was in Zeiten des Fachkräftemangels auch steuerpolitisch zu einer positiven Wirkung führt.

Ergänzung: Der Veranlagungsfreibetrag (§ 39 EStG) bei Einkünften aus Kapitalvermögen beträgt derzeit 22 Euro – angesichts der Geld- und Zinsentwicklung der letzten Jahre scheint auch dieser Betrag anpassungswürdig.

6.1.18. Anhebung des Werbungskostenpauschales

Bei nichtselbständigen Einkünften steht ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich als Werbungskostenpauschale zu (§ 16 Abs. 3 EStG).

Auch dieser Betrag wurde seit Einführung des EStG 1988 nie angepasst und war im EStG 1972 sogar wesentlich höher (1972: 3.276,00; 1987: 4.914,00). Eine Anhebung des Pauschbetrages für Werbungskosten hätte vor allem auch eine verwaltungsvereinfachende Wirkung, da durch eine Anhebung auf z.B. 300,00 nach unserer Einschätzung mehrere tausend Veranlagungsfälle obsolet würden.

6.1.19. Abzugsfähigkeit von Kosten der Kinderbetreuung, Haushaltshilfen und Pflegepersonal

Generell wird in den letzten Jahren viel unternommen, um die Situation von Eltern und pflegenden Angehörigen zu verbessern. Zu erwähnen sind hier ein breiteres Angebot am Markt, die weitergehenden und flexibleren Möglichkeiten der Freistellung von Arbeitnehmern und die Abzugsfähigkeit gewisser Kosten.

Dennoch zeigt sich, dass in der Praxis diese Möglichkeiten oft nicht ausreichen, und dass betroffene Personen die individuelle Entscheidungsmöglichkeit wünschen, dennoch Vollzeit zu arbeiten und die Betreuung „auszulagern“. Im bestehenden System, wo Kosten der Betreuung im Normalfall nicht abzugsfähig sind, führt dies zum Effekt, dass diese Möglichkeit nur Spitzenverdienern offensteht. Wenn ein „Durchschnittsverdiener“ aus seinem Nettogehalt das Bruttogehalt einer Betreuungsperson zahlen muss, bleibt in vielen Fällen (fast) nichts mehr übrig.

Gerade in Zeiten der geburtenschwachen Jahrgänge wäre es jedoch wünschenswert, mehr Personen im Erwerbsleben zu behalten, um den Personalmarkt nicht noch weiter auszudünnen. Diese Maßnahme wäre aber auch für Selbständige und Unternehmer sehr wichtig, weil diese oft keine geeignete Vertretung haben. Außerdem würde sich durch die Abzugsfähigkeit

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

der Gehälter von Betreuungspersonen das Problem der Schattenwirtschaft in diesem Bereich von selbst lösen.

Selbstverständlich wären geeignete Mechanismen zu entwickeln, um die Abzugsfähigkeit auch wirklich nur denen zukommen zu lassen, die ihren Betreuungspflichten durch Anstellung von Betreuungspersonal nachkommen.

6.2. Vorschläge im Bereich der Gewinnermittlung und Unternehmensbesteuerung

6.2.1. Stärkung von Innen- und Außenfinanzierung durch Eigenkapitalverzinsung

Die **Stärkung des Eigenkapitals** muss nach Ansicht des Fachsenats für Steuer- und Sozialrecht auch bei künftigen Steuerreformen eine **vorrangige wirtschaftspolitische Zielsetzung** bei der Unternehmensbesteuerung sein.

Für die Eigenkapitalbildung ist in den letzten Jahren viel getan worden (z.B. KöSt-Senkung auf 23%). Trotz diverser die Eigenkapitalbildung fördernder Maßnahmen (z.B. Senkung Steuersätze, Abschaffung Gesellschaftsteuer) ist die **Aufnahme von Fremdkapital im Unternehmen – besonders bei den derzeit wieder höheren Fremdkapitalzinsen – steuerlich noch immer attraktiver als die Finanzierung mit Eigenkapital**.

- Ein Unternehmen mit einem hohen Eigenkapital wird gegenüber einem vergleichbaren Unternehmen mit weniger Eigenkapital wegen der geringeren Finanzierungskosten einen höheren Gewinn ausweisen, der voll steuerpflichtig ist (höhere Steuerbelastung).
- Finanziert der Unternehmer hingegen sein Unternehmen nicht mit Eigenkapital, sondern mit (verzinslichem) Fremdkapital (z.B. mit Bankkrediten), mindern die dafür anfallenden Finanzierungskosten den steuerpflichtigen Gewinn (Steuerersparnis).
- Das dem Unternehmen vorenthaltene bzw. entzogene Eigenkapital kann im Privatbereich entweder zur Finanzierung privater Ausgaben (und damit letztlich zur Substituierung von privat aufgenommenem Fremdkapital, dessen Zinsenbelastung ja steuerlich nicht abzugsfähig ist) verwendet oder steuergünstig bzw. sogar steuerfrei angelegt werden.

Der steuerliche Abzug von Eigenkapitalzinsen – wie auch auf EU-Ebene diskutiert - würde nicht nur die Bildung bzw. Stärkung des unternehmerischen Eigenkapitals fördern, sondern würde grundsätzlich die volkswirtschaftlich so wichtige Investition von Eigenkapital in Unternehmen wesentlich attraktiver machen und damit – wie zahlreiche Modellberechnungen in der Vergangenheit ergeben haben – langfristig wichtige Impulse zur **Schaffung neuer Arbeitsplätze** liefern.

Darüber hinaus können damit auch einige wichtige (und wirtschaftlich sinnvolle) **steuerliche Zielsetzungen** erreicht werden:

1. Mit dem Abzug fiktiver Eigenkapitalzinsen als Betriebsausgabe wird erreicht, dass die **Steuerbelastung für betriebliche Finanzierungsentscheidungen keine Rolle mehr spielt (Steuerneutralität der Finanzierung)**. Es ist für den Unternehmer egal, ob er seinen Betrieb mit Fremdkapital (mit steuerlich absetzbaren Fremdkapitalzinsen) oder mit Eigenkapital (mit steuerlich absetzbaren Eigenkapitalzinsen) finanziert. Damit werden die derzeit steuerlich vorteilhafte Entnahme des Eigenkapitals aus dem Betrieb und dessen steuergünstigere Veranlagung im Privatbereich ebenso wie auch die Verlagerung privater Verbindlichkeiten in die unternehmerische Sphäre steuerlich weitgehend uninteressant.
2. Mit dem Abzug fiktiver Eigenkapitalzinsen vom steuerlichen Gewinn wird auch **die steuerliche Problematik unangemessen hoher Rückstellungen und Abschreibungen** (beim Anlage- und Umlaufvermögen) entschärft, ohne die Anknüpfung der Besteuerung an den nach unternehmens- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewinn in

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Frage stellen zu müssen. Unangemessen hohe Rückstellungen und Abschreibungen haben – neben einem gewissen Verlustrücktragseffekt – für die Unternehmen vor allem einen Finanzierungseffekt, indem dadurch Steuerzahlungen unverzinst aufgeschoben („gestundet“) werden können. Da sie aber auch zu einer Reduktion des Eigenkapitals führen, wird bei Ansatz fiktiver Eigenkapitalzinsen dieser zinsenfreie Finanzierungseffekt durch die geringere Eigenkapitalverzinsung wieder neutralisiert. Die ansonst steuerlich interessante Unterbewertung von Aktiven und Überbewertung von Passiven wird damit steuerlich weitgehend unattraktiv. Insgesamt gesehen kann durch die Eigenkapitalverzinsung daher auch ein möglichst getreues, nicht mehr durch steuerliche Überlegungen verfälschtes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in den Jahresabschlüssen der Unternehmen gefördert werden.

6.2.2. Erleichterungen der Unternehmensnachfolge

Bei den nachfolgenden Vorschlägen handelt es sich um Maßnahmen, die mit keinen nennenswerten budgetären Ausfällen verbunden sind, deren Umsetzung aber die Unternehmensnachfolge in zahlreichen Fällen erleichtern und auch zahlreiche Rechtsmittelverfahren vermeiden würde.

a) Betriebsaufgabe und -veräußerung – Einstellung der Erwerbstätigkeit (§ 24 Abs. 6 EStG, § 37 Abs. 5 EStG)

Im Rahmen einer geordneten Unternehmensübergabe ist es oft sinnvoll, dass der Veräußerer noch für eine gewisse Zeit im übertragenen Unternehmen tätig ist. Das mit dem StruktAnpG 1996 für die Inanspruchnahme des halben Steuersatzes bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (§ 37 Abs. 5 EStG) normierte Erfordernis der „Einstellung der Erwerbstätigkeit” pönalisiert aber beim Verkäufer eine solche wirtschaftlich sinnvolle Vorgangsweise bei der Betriebsübertragung, da mit der Fortführung der Erwerbstätigkeit auch bei einem über 60-jährigen Veräußerer der Verlust des halben Einkommensteuersatzes verbunden ist. Dadurch geht der österreichischen Volkswirtschaft wertvolles Arbeitskraftpotential und Know How verloren.

Da dies gerade in der derzeitigen Situation „kontraproduktiv“ für die Konjunktur zu sein scheint, wird eine Änderung dringend empfohlen.

Es wird daher angeregt, das derzeitige Erfordernis der Einstellung der Erwerbstätigkeit für die Zuerkennung des begünstigten (halben) Steuersatzes bei Betriebsaufgabe und -veräußerung (§ 37 Abs. 5 EStG) zu streichen.

Auch das durch die jüngste Judikatur des VwGH hervorgekommene Kriterium der Veräußerung/Aufgabe des gesamten Betriebes oder des gesamten Mitunternehmeranteils erschwert – trotz Einstellung der Erwerbstätigkeit – die Übergabe von Betrieben und sollte legistisch beseitigt werden.

Falls den vorstehenden Vorschlägen nicht gefolgt wird, so sollte nach Ansicht der KSW wenigstens die **Umsatzgrenze für die unschädliche Erwerbstätigkeit** (§ 37 Abs. 5 Z 3 und § 24 Abs. 6 Z 3 EStG) von derzeit 22.000 € auf zumindest 35.000 € angehoben und an die Kleinunternehmergrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG gekoppelt werden. Weiters sollte die Einkünftegrenze von derzeit 730 € deutlich angehoben und zumindest an die kleine GSVG-Versicherungsgrenze angeglichen werden.

Wir regen überdies an, gesetzlich klarzustellen, dass diese Einkünfte- und Umsatzgrenze sich nur auf das Kalenderjahr der Aufgabe- oder Veräußerung des Betriebs bezieht sowie die „Einstellung der ausgeübten Erwerbstätigkeit sich tatsächlich nur auf diejenige bezieht, welche veräußert oder aufgegeben wird.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Unseres Erachtens entspricht es nicht dem Sinn dieser Einschränkung, wenn dadurch berufliche Erfahrungen nicht mehr weiter eingesetzt werden können – beispielsweise wäre nach aktueller Rechtslage ein bestehender Lehrauftrag, wenn er die (geringe) Einkünftegrenze von EUR 730,-- übersteigt, schädlich.

Andererseits gibt es Beispiele, dass für die Veräußerung eines ZT-Büros im ersten Halbjahr der Gewinn nicht unter diesen begünstigten Steuersatz fällt, weil im zweiten Halbjahr eine „Musikerkarriere“ begonnen wurde, deren Einkünfte über den EUR 730,-- gelegen sind.

b) Betriebsaufgabe und -veräußerung – Antragsbesteuerung bei Entnahme Gebäude (§ 24 Abs. 6 EStG)

Die KSW begrüßt nochmals das mit dem AbgÄG 2023 eingeführte Antragsrecht der Entnahmebesteuerung des Grundstücks bei Betriebsaufgabe und regt an, dieses Antragsrecht auf alle Fälle der Aufgabe und Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen im Sinne des § 24 EStG auszuweiten.

c) Unternehmensverpachtung – Betriebsaufgabeerklärung

Die Unternehmensverpachtung stellt in vielen Fällen die Vorstufe für die Unternehmensnachfolge dar. Sie ermöglicht es dem bisherigen Betriebsinhaber, vor der endgültigen Betriebsübergabe den potentiellen Nachfolger näher kennen zu lernen und seine wirtschaftlichen Fähigkeiten zu beobachten. Die Unternehmensverpachtung ist allerdings mit der Thematik verbunden, dass von der Judikatur im Regelfall – vor allem wenn der Verpächter ein gewisses Alter erreicht hat und seine Pension beantragt – eine **Betriebsaufgabe** mit Besteuerung aller stillen Reserven unterstellt wird. Demgegenüber wird z.B. in Deutschland bei Betriebsverpachtung erst dann eine Betriebsaufgabe angenommen, wenn der Verpächter eine solche **ausdrücklich erklärt**. Die KSW regt daher die Einführung einer der deutschen Rechtslage entsprechenden Regelung (Betriebsaufgabe erst bei entsprechender Aufgabeerklärung des Verpächters) an.

d) Betriebsaufgabe und -veräußerung – Freibetrag § 24 Abs 4 EStG

Der seit Einführung des EStG 1988 de facto unveränderte Freibetrag des § 24 Abs. 4 EStG sollte auf einen zeitgemäßen Betrag erhöht werden. Die deutliche Erhöhung des Freibetrages verhindert nicht nur die Besteuerung von Scheingewinnen, sondern dient auch der Verwaltungsvereinfachung, bedarf es doch dann in vielen Fällen keiner Verteilung des Veräußerungsgewinns auf drei Jahre oder Anwendung und seitens der Finanzverwaltung Prüfung der Voraussetzungen

e) Betriebsaufgabe und Veräußerung – kein § 32 EStG

Der Fachsenat regt an, die Einführung des § 295a BAO für alle Tatbestände des § 24 EStG zu prüfen, da nachträgliche Betriebseinnahmen und Ausgaben im Sinne des § 32 EStG nach derzeitiger Judikatur des VwGH entgegen der ursprünglichen Absicht des BMF derzeit nicht von § 24 EStG erfasst sind.

f) Ausweitung des GrESt-Freibetrages für Betriebsübergaben

Nach der Judikatur des VwGH ist Sonderbetriebsvermögen in der Grunderwerbsteuer nicht vom Freibetrag für begünstigte Betriebsübergaben erfasst, obwohl eine derartige begünstigte Übergabe vorliegt. Der Fachsenat für Steuer- und Sozialrecht regt die **Erhöhung des Freibetrages und die Ausweitung auf Grundstücke des Sonderbetriebsvermögen** an, womit der Zweck des Gesetzes gefördert und Betriebsübergaben erleichtert werden.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

6.2.3. Forschungs- und Investitionsbegünstigungen

a) Investitionsfreibetrag – IFB

Wenngleich die Unternehmensbesteuerung nach Ansicht der KSW von der Zielsetzung dominiert sein sollte, die konkreten **wirtschaftlichen Entscheidungen der Unternehmen so wenig wie möglich zu beeinflussen** (Investitions- und Finanzierungsneutralität der Besteuerung), ist aus volkswirtschaftlichen und standortpolitischen Überlegungen ein Abweichen von diesem Grundsatz bei Investitionsbegünstigungen (einschließlich Forschungsförderung) wohlverstanden.

Die Wiedereinführung des IFB wurde von der KSW begrüßt, die KSW sieht sogar Bedarf nach **der Ausweitung des Investitionsfreibetrages – IFB bzw. der Einführung einer äquivalenten Investitionsprämie – I-Prämie**.

Die derzeitige Deckelung mit EUR 1 Mio. Anschaffungskosten pro Wirtschaftsjahr (bei einem 10%igen IFB und dem KöSt-Satz von 23 % bedeutet dies im Ergebnis eine maximale Steuerersparnis von EUR 23.000 pro Jahr, dies bei einer Investition von EUR 1 Mio.) sollte deutlich auf jedenfalls EUR 10 Mio. angehoben werden. Darüber hinaus sollte ein nicht ausgenutzter Betrag zumindest ins nächste Jahr vorgetragen werden können, damit die Unternehmen ausreichend Zeit für fundierte Investitionsentscheidungen haben. Auch würden Lieferschwierigkeiten bei Anschaffungen zu keinem Steuernachteil führen.

Es ist anzumerken, dass der Investitionsfreibetrag – im Gegensatz zu einer Prämienlösung – für Unternehmen, die keine oder nur geringe Gewinne erzielen, unmittelbar keine steuerlichen Vorteile bringt, sodass eine **Investitionsprämie als Alternative zum IFB** eingeführt werden sollte.

Auch sollte der geltende **Ausnahmekatalog** des IFB überdacht werden und z.B. betriebliche Gebäudeinvestitionen als Anwendungsfall zugelassen werden, wenn keine beschleunigte Abschreibung erfolgt. Ebenso sollte eine Ausweitung des Anwendungsbereichs für den erhöhten IFB-Satz auf Digitalisierungsinvestitionen erfolgen.

Zur Unterstützung der **klimapolitischen Ziele** der Bundesregierung sollte auch überlegt werden, **zusätzliche Förderungen für Betriebsausgaben bzw. Investitionen mit CO2-reduzierender Wirkung** einzuführen.

b) degressive Abschreibung als Investitionsförderung

Die degressive Abschreibung idF § 7 Abs. 1a EStG hat sich in den Jahren 2020 bis 2022 nach Ansicht der KSW infolge der Abkoppelung ihrer Inanspruchnahme vom UGB als attraktives Instrument der Investitionsförderung bewährt. Ohne eine Abkoppelung von unternehmensrechtlichen Abschreibungsmethode wird die degressive Abschreibung im von § 7 Abs. 1a EStG ermöglichten Umfang von rechnungslegungspflichtigen Unternehmen nur noch selten in Anspruch genommen werden können. Die KSW plädiert daher für eine umfassende und dauerhafte Wiedereinführung der Rechtslage des § 124b Z 356 EStG idF vor BGBl 2022/220.

c) Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 12 EStG

Die KSW schlägt die Wiedereinführung der Möglichkeit der **Übertragung von stillen Reserven aus Beteiligungsveräußerungen auf Investitionen in neue Beteiligungen** vor.

d) Verbesserung der steuerlichen Forschungsförderung

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Die KSW begrüßt die bisher geschaffenen Maßnahmen der steuerlichen Forschungsförderung und regt grundsätzlich deren weiteren Ausbau an. Bei der bestehenden steuerlichen Forschungsförderung sollten nach Ansicht der KSW allerdings folgende kleinere **Verbesserungsmaßnahmen** gesetzt werden:

- Anpassung des Stundensatzes für die Forschungsstunden des Unternehmers auf das derzeitige Niveau der FFG von EUR 50.
- Der Unternehmerlohn sollte nicht nur für unentgeltlich tätige GesGF anerkannt werden, sondern auch auf geringer vergütete GesGF ausgedehnt werden, damit Geschäftsführer nicht in eine sozialrechtlich unversicherte Situation gedrängt werden.
- Die Regelungen zum „Vorabbescheid" werden derzeit nach den bisherigen Erfahrungen der Praxis kaum angewendet, eine Überprüfung der Gründe hierfür und eine Verbesserung der Regelung scheint daher zweckmäßig.
- Wir regen daher an, den Dialog zwischen BMF und Stakeholdern wie IV, WKO und KSW, der infolge Corona unterbrochen wurde, wieder aufzunehmen.

6.2.4. Entdiskriminierung von Verlusten und Schaffung eines Verlustrücktrags

Ein Vortrag von Verlusten auf künftige Perioden ist nach wie vor **nur bei betrieblichen Einkünften** vorgesehen. **Keinen Verlustvortrag** gibt es daher insbesondere bei **Verlusten in den außerbetrieblichen Einkunftsarten** (insbesondere bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung).

Diese **steuerliche Diskriminierung** ist nach Ansicht vieler Steuerexperten **unsachlich**. Die KSW schlägt daher vor, den **Verlustvortrag** für **sämtliche Einkunftsarten** (also z.B. auch bei Vermietung und Verpachtung) zuzulassen. Dabei ist es vorstellbar, dass bei sonstigen Einkünften der Verlustvortrag nur analytisch für die jeweilige Teil-Einkunftsart eingeführt wird (z.B. Spekulationsverluste können nur mit zukünftigen Spekulationsgewinnen verrechnet werden).

Weitere, **sachlich nicht begründbare und daher zu streichende Einschränkungen** bei der Verrechnung von Verlusten betreffen:

- **§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG:** Gemäß dieser Bestimmung müssen **Verluste aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart** auf 7 Jahre verteilt werden. Die Regelung stammt aus einer Zeit, in der Übergangsgewinne generell mit dem halben ESt-Satz begünstigt waren. Da diese Begünstigung für Übergangsgewinne bereits seit Jahren nicht mehr besteht, sollte auch die 1/7-Verteilung der Verluste ersatzlos abgeschafft werden.
- **§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG:** Nach dieser Bestimmung müssen Verluste aus **Teilwertabschreibungen** bzw. aus der Veräußerung von Beteiligungen zwingend **auf 7 Jahre verteilt** werden. Demgegenüber sind Gewinne sofort steuerpflichtig. Diese Ungleichbehandlung von Verlusten und Gewinnen ist nach Ansicht des Fachsenats unsachlich. Es liegt keine steuersystematisch überzeugende Begründung für die Siebentelung von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen oder Veräußerungsverluste vor. Die Vorschrift ist in der Praxis aufwendig, wirft viele Zweifelsfragen auf und sollte daher gestrichen werden.
- Auch das **Umgründungssteuerrecht** enthält in § 4 UmgrStG (für Verschmelzungen) und in den darauf aufbauenden Bestimmungen der anderen Umgründungsformen eine Reihe von Regelungen, welche den **Übergang bzw. den Weiterbestand von Verlustvorträgen bei Umgründungen** in zum Teil überschießender und sachlich nicht begründbarer Weise verhindern. Diese Einschränkungen führen in der Praxis dazu, dass betriebswirtschaftlich sinnvolle Strukturmaßnahmen und Umgründungen wegen des drohenden Untergangs von Verlustvorträgen oft unterlassen oder zumindest aufgeschoben werden. Die KSW schlägt eine **sachgerechte Änderung** dieser Regelungen vor.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Eine weitere Forderung betrifft die **Abschaffung der Verlustverrechnungsgrenze von 75% in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG**. Im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2014 ist die 75%-Grenze im Rahmen des Verlustabzuges bei natürlichen Personen im Einkommensteuergesetz gefallen und nur mehr im KStG vorgesehen. Die Verlustverrechnungsgrenze von 75% sollte auch im Anwendungsbereich des KStG abgeschafft werden, da sie nicht dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsgrundsatz entspricht, zu systemwidrigen steuerlichen Verwerfungen führt und die Sanierung von Unternehmen erschwert.

Für den Fall, dass eine generelle Abschaffung der 75%-Grenze keinen Zuspruch findet, sollten jedoch zumindest die Möglichkeiten, bestimmte Gewinne zu 100% zu verrechnen, deutlich erweitert werden, wie z.B. auf Beteiligungsverkäufe (nationale Schachtel, optierte internationale Schachtel, Switch-Over, Hinzurechnungsbesteuerung, alle steuerpflichtigen Gewinne nach § 10 und § 10a KStG) sowie auf Liegenschaftsverkäufe.

Im Zuge der Covid-19 Krise wurde der Verlustrücktrag erstmals, wenngleich zeitlich begrenzt, eingeführt. Ergänzend zum System des zeitlich unbefristeten Verlustvortrags für alle Einkunftsarten sollte im Sinne der zutreffenden Besteuerung des Totalgewinns eines Betriebes nach Ansicht der KSW ein **für maximal drei Jahre** rückwirkender (und allenfalls betragsmäßig begrenzter) **Verlustrücktrag** als Dauerrecht eingeführt werden.

6.2.5. Reform der Gruppenbesteuerung gem. § 9 KStG

Die Gruppenbesteuerung hat sich als zentrales Element der Konzernbesteuerung die letzten Jahrzehnte stark bewährt und ist ein wesentlicher Standortvorteil Österreichs.

Aufgrund der EuGH-Rechtsprechung (Rs SCA Group Holding BV C-39/13, X AG C-40/13 und MSA Nederland BV C-41/13) ist die Verweigerung der Gruppenbildung zwischen einer gebietsansässige Mutter- und Enkelgesellschaft mit gebietsfremden Zwischengesellschaften („Sandwichgruppe“) und zwischen gebietsansässigen Schwestergesellschaften einer **gebietsfremden** Muttergesellschaft („Schwesterngruppe“) unionrechtswidrig.

Die Gruppenbesteuerung ist daher zu reformieren, sodass alle österreichischen Gesellschaften eines Konzerns, die über eine EU-Gesellschaft finanziell verbunden sind, eine steuerliche Unternehmensgruppe bilden können (vergleichbar wie bei der Mindestbesteuerungsgruppe). Aus verfahrensrechtlicher Sicht könnte der Gruppenträger, wenn keine oberste Muttergesellschaft in Österreich vorliegt, entweder bei der Antragstellung von den Gruppengesellschaften bestimmt werden, oder der Körperschaftsteuerbescheid könnte an alle Gruppenmitglieder nach § 199 BAO einheitlich ergehen.

Zumindest sollten aber jedenfalls, Privatstiftungen, Vereine und auch Körperschaften öffentlichen Rechts zusätzlich als mögliche Gruppenträger vorgesehen werden.

6.2.6. Optionenmodell für nationale Beteiligungen gem. § 10 KStG

Das Optionsmodells bei der internationalen Schachtelbeteiligung in § 10 Abs. 3 KStG sollte als Vorbild genommen werden, auch für nationale Beteiligungen an Körperschaften eine Option zur Steuerneutralität bzw. zur Steuerwirksamkeit – analog den Bestimmungen des § 10 Abs. 3 KStG für internationale Beteiligungen – vorzusehen, da derzeit eine „Inländerdiskriminierung“ nationaler Beteiligungen vorliegt.

6.2.7. Abschaffung der Mindestkörperschaftsteuer

Wir treten für eine ersatzlose Streichung der Mindestkörperschaftsteuer ein. Diese wurde im Jahr 1996 aus rein fiskalischen Motiven eingeführt. Durch die Senkung des Mindeststammkapitals bei der GmbH auf EUR 10.000 ist sie für die überwiegende Zahl der Anwendungsfälle

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

auf EUR 500 herabgesetzt worden. Das Aufkommen aus der Mindestkörperschaftsteuer dürfte daher aus budgetären Gesichtspunkten nur mehr unwesentlich sein. Sowohl aus Sicht des Berufsstandes als auch der Finanzverwaltung rechtfertigt das Aufkommen nicht mehr die erforderliche Administration.

Die noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer sollte mit dem Stichtag der Abschaffung in Gewinnjahren weiterhin anrechenbar bleiben. Unter Umständen könnte aus administrativer Sicht die noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer in einen Verlustvortrag umgewandelt werden.

6.2.8. Abschaffung der Kapitalertragsteuer bei Ausschüttungen an inländische Körperschaften

Die Kapitalertragsteuer bei Ausschüttungen an inländische Gesellschaften sollte abgeschafft werden, da die Dividendenerträge ohnehin beim Empfänger befreit sind und die Kapitalertragsteuer anzurechnen ist. Zumindest sollte ein Absenken der Beteiligungsgrenze von 10% auf 1% erfolgen.

6.2.9. Reduktion der Abzugsverbote im KStG

a) Abschaffung des Abzugsverbotes für Gehälter über EUR 500.000 gem. § 20 Abs. 1 Z 7 EStG

Das Abzugsverbot für Gehälter über EUR 500.000 ist aus mehreren Gründen problematisch. Einerseits wurde die damit beabsichtigte Wirkung, nämlich eine Angleichung der Gehälter zu erreichen und die Gehaltsschere zu verkleinern, verfehlt. Andererseits ist die Regel standortschädlich und administrativ hochgradig aufwendig und bewirkt in zahlreichen Fallkonstellationen systemwidrige steuerliche Verwerfungen. Vor diesem Hintergrund treten wir für eine ersatzlose Abschaffung ein. Zumindest sollte aber eine Anhebung auf mindestens EUR 1.000.000 überlegt werden. Auch international wird die Regelung äußerst kritisch betrachtet und verhindert Investitionen in den Standort Österreich zu tätigen.

b) Abschaffung des Abzugsverbotes für freiwillige Abfertigungen gem. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG

Das Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen sollte ebenfalls ersatzlos gestrichen werden, da es die Kosten bei Dienstauflösungen erhöht und am Ende nur dazu führt, dass die Dienstnehmer geringere Abfertigungen erhalten. Damit wurde die Intention des Gesetzgebers bei der Einführung dieser Regel, nämlich „übermäßige“ Abfertigungszahlungen zu vermindern, klar verfehlt.

c) Abschaffung der Nichtabzugsfähigkeit der Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen

Die Nichtabzugsfähigkeit der Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen ist veraltet und gehört ersatzlos gestrichen. Gerade die kontrollierte Gesellschaft profitiert erheblich von der Aufsichtsratstätigkeit, daher sollten die Kosten zur Gänze abzugsfähig sein.

d) Abschaffung der Zinsabzugsverbote

Durch die Einführung der von der Anti-BEPS Richtlinie vorgesehenen Zinsschranke und den weltweiten Pillar II Regelungen wird aus unserer Sicht der Abzug von aus steuerpolitischer Sicht überhöhten Zinsaufwendungen ausreichend hintangehalten.

Die Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG (Nichtabzugsfähigkeit bei Zahlungen an Staaten mit weniger als 10% Besteuerung) und des § 12 Abs. 1 Z 9 KStG (schädlicher Beteiligungserwerb) sollten daher überdacht werden. Zumindest sollte über eine Bona-Fide Klausel

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

nachgedacht werden, dh dass ein Abzug bei ausreichender wirtschaftlicher Begründung oder bei vorheriger Antragstellung möglich ist.

In § 11 Abs. 1 Z 4 KStG sollte die Differenzierung zwischen Geldbeschaffungs-/Nebenkosten und Zinsen gestrichen werden, da dafür keine sachliche Rechtfertigung ersichtlich ist und die bestehende Rechtslage komplexe Abgrenzungsfragen aufwirft.

6.2.10. Vereinheitlichung der Gewinnermittlungen § 4 (1) oder § 5 EStG

Da seit 2012 kein wesentlicher materieller Unterschied zwischen den beiden Gewinnermittlungsmethoden mehr besteht, kann aus Vereinfachungsgründen die Gewinnermittlungsmethode des § 4 Abs. 1 EStG ersatzlos gestrichen werden.

6.2.11. Valorisierung der Buchführungsgrenzen

Die derzeit seit vielen Jahren in § 189 UGB sowie § 125 BAO enthaltene Umsatzgrenze von 700.000 € sollte insbesondere infolge der seit der letzten Anhebung stattgefundenen Inflation so rasch als möglich auf zumindest 1.000.000 € angehoben werden.

6.2.12. Umsetzung internationaler Steuerinitiativen/BEFIT-Vorschlag der Europäischen Kommission

Die Umsetzung von ATAD, ATAD II, der diversen DAC-Regelungen sowie unlängst von Pillar II stellen eine große Herausforderung nicht nur für die mit der legistischen Umsetzung befassten Institutionen, sondern auch für die mit der praktischen Implementierung beschäftigten Unternehmen, Berater sowie auch für die Finanzverwaltung dar.

Der aktuelle BEFIT-Vorschlag der Europäischen Kommission ist aus Sicht der KSW unausgegoren und muss insbesondere wegen der Auswirkung auf die Systematik des steuerlichen Gewinnermittlungsrecht, den Rechtsschutz der betroffenen Unternehmen und den steuerpolitischen Spielraum für den österreichischen Gesetzgeber im Detail untersucht und diskutiert werden.

Es wird daher dringend empfohlen, zunächst praktische Erfahrungen aus der Umsetzung von Pillar II zu sammeln, bevor auf internationaler Ebene eine ernsthafte Diskussion über neue Besteuerungsansätze (insbesondere BEFIT) geführt wird.

6.3. Umgründungssteuerrecht

A. Vorschläge zur Modernisierung des UmgrStG

Das UmgrStG ist ein zentraler Baustein des österreichischen Steuerrechts, ermöglicht es doch sei mehr als 30 Jahren als Dauerrecht den Rechtsformwechsel mit i.d.R. ertragsteuerlicher Buchwertfortführung. Das UmgrStG als solches hat sich bewährt, einzelne gesetzliche Änderungen könnten aus Sicht der KSW die Anwenderfreundlichkeit des UmgrStG sowohl für die Unternehmer als auch die Verwaltungspraxis verbessern.

a) Abgehen von der zwingenden Buchwertfortführung

Die derzeit zwingende ertragsteuerliche Buchwertumgründung mit gesetzlichen Ausnahmen (zwingend im Falle der Wegzugsbesteuerung, Aufwertungsoption bei Fällen drohender Doppelbesteuerung bei DBA-Anrechnungsmethode) sollte durch ein umfassendes Konzept der ertragsteuerlichen Aufwertungsoption ergänzt werden. Dies würde diverse Themen vereinfa-

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

chen (z.B. internationale Schachtelbeteiligung), ermöglicht auch das Verwerten von Verlustvorträgen u.ä. vor Umgründungen und reduziert damit insgesamt die Dokumentationsnotwendigkeiten und Rechtsunsicherheit nach Umgründungen.

b) Ausweitung des „begünstigten Vermögens“

Die KSW regt an, die in der Literatur gemachten Vorschläge zur **Ausdehnung des begünstigten Vermögens im UmgrStG auf Immobilien** zur Mobilisierung von Grundstücken und damit zur Förderung der Baukonjunktur zu prüfen. Diesbezüglich sollten Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG als begünstigtes Vermögen im Artikel III UmgrStG (und Artikel II UmgrStG) explizit genannt werden. Dies erscheint systematisch gerechtfertigt, da Immobilien sowohl im Betriebsvermögen als auch im Privatvermögen grundsätzlich gleich besteuert werden, sodass auch ein Rechtsformwechsel steuerneutral ermöglicht werden sollte. Weiters regt die KSW an, insbesondere den Teilbetriebsbegriff an die praktischen Bedürfnisse der Unternehmensfortführung anzupassen und damit z.B. das in der Praxis häufig auftretende Thema, dass Vertriebsaktivitäten i.d.R. nicht steuerneutral von der Produktion wirtschaftlich getrennt werden können, zu lösen.

c) Vorsorge gegen endgültige Verschiebung von Steuerlasten

Die KSW begrüßt die im Jahr 2023 erfolgte Reform der Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung der Steuerbelastung im Artikel IV UmgrStG – Zusammenschluss. Im Sinne der Systematik wird eine Ausweitung auf Artikel V UmgrStG – Realteilung von Personengesellschaften – angeregt.

d) Grunderwerbsteuerneutralität von Umgründungen

Die Steuerneutralität des UmgrStG sollte nicht auf das Ertrag- und Umsatzsteuerrecht beschränkt bleiben. Wirtschaftlich sinnvolle Umgründungen bedürfen oft auch der Übertragung von Grundstücken. Die KSW regt daher eine umfassende Befreiung von Umgründungen von der Grunderwerbsteuer und der Grundbuchsgebühr oder zumindest die Einführung eines entsprechenden Freibetrags an.

e) Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 39 UmgrStG

Die KSW regt an, den Anwendungsbereich des Umgründungsplans auf die als Gegenleistung erhaltenen Anteile auszuweiten, wodurch unnötige Mehrarbeit infolge der derzeitigen Verschiebung des Umgründungsstichtages um einen Tag vermieden werden könnte.

f) Vereinheitlichung der Systematik des Aufbaus des UmgrStG

Die KSW regt eine Vereinheitlichung der Anwendungsvoraussetzungen der einzelnen Artikel des UmgrStG im Zusammenhang mit der weiteren Steuerhängigkeit stiller Reserven einschließlich Firmenwert an. In Art I ist die weitere Steuerhängigkeit stiller Reserven/Firmenwert in Österreich Anwendungsvoraussetzung, in Art III ist es hingegen Teil der Bewertungsfrage des § 16 UmgrStG im Rahmen der Prüfung der steuerlichen Buchwertfortführung. Insgesamt überzeugender ist Konzept Art III UmgrStG, da damit jedenfalls sonstige Rechtsfolgen des UmgrStG (Nicht-Umsatzsteuerbarkeit der Umgründung; etc.) automatisch gewahrt bleiben.

B. Weitere Vorschläge betreffend Umgründungen

a) Bescheidmäßige Feststellung von umgründungsbezogenen Daten

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Die KSW regt an, wichtige umgründungsbezogene Daten, insbesondere steuerliche Buchwerte und steuerliche Verlustvorträge nach Umgründungen durch Feststellungsbescheide sowohl im Interesse der übertragenden und übernehmenden Unternehmen als auch der Finanzverwaltung zeitnah außer Streit zu stellen. Dies sollte zumindest auf Antrag/von Amts wegen und/oder unter bestimmten Voraussetzungen, bspw bei Betriebsübergaben erfolgen.

b) Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs. 6 UmgrStG

Die Rechtsform der Kapitalgesellschaft erweist sich für kleinere Betriebe, insbesondere im Rahmen einer Betriebsübergabe, oft nicht mehr als geeignet, sodass in der Praxis häufig eine Umwandlung der GmbH nach Artikel II UmgrStG in ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft angedacht wird.

Bei einer Umwandlung unterliegen allerdings thesaurierte Gewinne infolge der in Artikel II UmgrStG vorgesehenen Gewinnkapitalbesteuerung einer sofortigen 27,5%igen Kapitalertragsteuer – KESt, obwohl die entsprechenden Mittel oft in Anlagen und Vorräte investiert sind.
Die KSW regt daher an, diese KESt-Abfuhr auf die Ausschüttungsfiktion auf bspw. 7 Jahre zu strecken, sodass die für die KESt erforderliche Liquidität typischerweise aus dem laufenden Cash-Flow aufgebracht werden kann.

Darüber hinaus sollten legistische Anpassungen bei der Ermittlung des Gewinnkapitals erfolgen, um überschießende Besteuerungsfolgen bei bspw. grenzüberschreitenden Sachverhalten zu vermeiden.

c) Ausweitung des Anwendungsbereiches des § 16 Abs. 5 UmgrStG

Der Anwendungsbereich des § 16 Abs. 5 UmgrStG sollte auf Kapitalanteile hinsichtlich der Möglichkeit der Vornahme auf den Einbringungsstichtag rückwirkender Ausschüttungen, Einlagenrückzahlungen und Einlagen erweitert werden. Damit würden derzeit bestehende steuerliche Fallstricke der Zurechnung von nach dem Stichtag erfolgender z.B. Ausschüttungen bei Einbringungen und vor allem Spaltungen beseitigt. Weiters würde eine solche Novelle dem Vereinfachungsgedanken der Rückwirkungsfiktion gerecht werden.

d) Beseitigung von Wertungswidersprüchen bei Art III und Art VI

Wird bei einer Einbringung gemeinsam mit begünstigtem Vermögen außerhalb des Anwendungsbereichs des § 16 Abs. 5 UmgrStG nicht begünstigtes Vermögen mit eingebracht, unterliegt i.d.R. nur dieses der Tauschbesteuerung, im Übrigen gilt Artikel III UmgrStG. Bei einer Spaltung kommt es hingegen für das gesamte übertragene Vermögen zur Nichtanwendung des Art VI mit voller Besteuerung. Diese Ungleichbehandlung könnte einheitlich im Sinne des Art III einfach angepasst werden. Hierfür müsste man in § 32 Abs. 1 in der Wortfolge „… wenn nur Vermögen im Sinne…“ das „nur“ streichen.

e) Sonstige Klarstellungen

Die KSW regt eine gesetzliche Klarstellung dahingehend an, dass bei Einbringung von steuerlich nicht in Österreich verhangenem Vermögen (z.B. int. Schachtelbeteiligung; DBA-befreite ausländische Betriebsstätte) die Gegenleistungsanteile insoweit nicht steuerhängig werden, als für diese eine steuerneutrale Aufwertung erfolgen kann (insoweit also gerade keine Verdoppelung der stillen Reserven).

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

6.4. DBA und Außensteuerrecht

6.4.1. Vermeidung von Doppelbesteuerung

a) Anrechnungsvortrag

Bei periodenübergreifender Betrachtung führt die fehlende Möglichkeit, anrechenbare ausländische Steuern vortragen zu können, zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Nachdem bei Anwendung der Anrechnungsmethode die steuerbelasteten Auslandseinkünfte im jeweiligen Veranlagungszeitraum inländische Verluste und damit den Verlustvortrag kürzen, ergibt sich in Folgejahren, in denen wieder Gewinne erwirtschaftet werden, eine höhere Steuerbelastung. Nur aufgrund der zeitlichen Verschiebung werden die Einkünfte doppelt besteuert.

Beispiel:

AT GmbH	Jahr 1	Jahr 2	Gesamt
Inlandseinkünfte (Verlust)	- 100.000	200.000	100.000
Betriebsstättengewinn aus Italien	100.000	0	100.000
Steuerpflichtiges Einkommen	• 0	200.000	200.000
Verlustvortrag	0	0	0
Österreichische KöSt (23 % für 2024)	0	46.000	46.000
Italienische KöSt (Annahme)	24.000	0	24.000
Anrechenbare ausländische KöSt	0	0	0
Gesamtsteuerbelastung der AT GmbH			**70.000**
Gesamtsteuerbelastung in Prozent			**35 %**

Dieses Problem wird insbesondere durch aktuelle DBA-Verhandlungsergebnisse verschärft, da in letzter Zeit vermehrt auf Basis des UN-MA Quellensteuern auf die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen oder die Erbringung von technischen (Dienst)Leistungen als zulässig angesehen werden (wie etwa im Abkommensentwurf mit Argentinien). Österreichische Unternehmen sind oft technologielastig und können daher bei internationalen Expansionsstrategien beträchtlich mit ausländischen Quellensteuern auf etwa technische Unterstützungsleistungen belastet werden. Bei einer (u.a. aufbaubedingten) Verlustsituation führt dies zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung derselben Einkünfte trotz Bestehens von DBA.

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH 27.11.2014, 2012/15/0002) verneint bekanntermaßen einen Anrechnungsvortrag aufgrund der dadurch bewirkten unzulässigen Periodenverschiebung und mangels Identität der im Quellenstaat besteuerten Einkünfte mit den - in den Folgejahren - in Österreich besteuerten Einkünften. Die Anrechnung einer derartigen ausländischen Steuer habe daher bei der Veranlagung zur Einkommens- oder Körperschaftsteuer desjenigen Kalenderjahres zu erfolgen, in welchem das Wirtschaftsjahr endet, in dem die Zinseinkünfte steuerlich erfasst worden sind. Das Erfordernis einer periodengleichen Anrechnung ausländischer Steuern ergibt sich aus §§ 2 Abs. 1 und 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 24 Abs. 1 und 3 KStG. Der Wortlaut der Anrechnungsbestimmung österreichischer DBA, wonach ausländische Quellensteuern auf die von diesen Einkünften erhobene Steuer anzurechnen sind, wird vom VwGH ebenfalls im Sinne des Grundsatzes der Periodenbesteuerung interpretiert.

Trotz der derzeit ablehnenden Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ließe sich unseres Erachtens ein Anrechnungsvortrag aus Art 23A Abs. 2 OECD-MA und Art 23 B ableiten, die eine Anrechnung ausländischer Steuern anordnen, jedoch *nicht regeln, zu welchem Zeitpunkt* die im Ausland DBA-konform erhobene Steuer anzurechnen ist. Doppelbesteuerung aufgrund zeitlich unterschiedlicher Besteuerung von Einkünften kann nicht der Zweck eines DBA sein.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Wie im OECD- Musterkommentar festgehalten wird, ist die Möglichkeit eines Vortrages nicht verbrauchter Steueranrechnungsbeträge von einigen Staaten bereits umgesetzt worden oder wird zumindest in Erwägung gezogen (OECD-MA 2017, Rz 66). Staaten wie DK, UK, IR oder die NL lassen einen Anrechnungsvortrag zu und vermitteln damit den dort ansässigen Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil.

Wir schlagen daher die Aufnahme der folgenden Bestimmung in das Einkommensteuergesetz vor, die auch über entsprechende Verweise Gültigkeit für das Körperschaftsteuergesetz haben sollte:

„Eine Anrechnung einer tatsächlich im Ausland bezahlten Steuer kann auf die Einkommensteuerschuld der auf das Kalenderjahr, in dem die ausländischen Einkünfte steuerlich erfasst wurden, folgenden fünf Kalenderjahre erfolgen (Anrechnungsvortrag), wenn [Anm.: auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens oder einer Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen, derzeit Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, BGBl. II Nr. 474/2002] ein Rechtsanspruch auf Anrechnung der ausländischen Steuer auf die österreichische Steuer, die unmittelbar auf die von dem jeweiligen ausländischen Staat besteuerten Einkünfte entfällt, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer desjenigen Kalenderjahres besteht, in dem die ausländischen Einkünfte steuerlich erfasst wurden. Ein Anrechnungsvortrag ist nur möglich, soweit die anrechenbare ausländische Steuer die Steuerschuld des Kalenderjahres, in dem die ausländischen Einkünfte steuerlich erfasst wurden, übersteigt (Übersteigungsbetrag). Über die Höhe des Übersteigungsbetrages ist im Abgabenbescheid abzusprechen.“

Als Vorlagen wurde teilweise der Spruch des VwGH in o.a. Rechtssache, die Bestimmungen zur Steueranrechnung gemäß § 34c dEStG, der Anrechnungsvortrag in § 10a KStG *(„Übersteigt in den Fällen der Z 3 und Z 4 die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer die Steuerschuld unter Außerachtlassung einer Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4, kann der Übersteigungsbetrag auf die Steuerschuld in folgenden Jahren auf Antrag angerechnet werden. Über die Höhe des Übersteigungsbetrages ist im Abgabenbescheid abzusprechen.“)* sowie die Formulierung der normalen Anrechnung in der Verordnung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung herangezogen.

Bei der Bestimmung ist folgendes zu erwägen:

- Das Bestehen eines Rechtsanspruches ist zu erwähnen, da sich dieser nicht unmittelbar aus dem EStG oder KStG ergibt.
- Die sog. normale Anrechnung ist explizit anzuführen, da sich diese auch nicht unmittelbar aus dem EStG oder KStG ergibt.
- Es ist eine Einschränkung auf „tatsächlich im Ausland bezahlte“ Steuern erfolgt, da nach Ansicht des BMF von einer Anrechnung fiktiver Steuern, die manche DBA noch ermöglichen, Abstand genommen werden soll (vgl. Salzburger Steuerdialog 2009, Punkt 1.4).
- Der Anrechnungsvortrag sollte nicht nur bei betrieblichen, sondern auch bei außerbetrieblichen Einkünften gelten, daher wurde von der Präzisierung der Erfassung der ausländischen Einkünfte in Wirtschaftsjahren Abstand vorgenommen.
- Ein Anrechnungsrücktrag (wie etwa in Italien vorgesehen) ist bislang dem österreichischen Steuerrecht fremd, daher wird lediglich ein Anrechnungsvortrag in den Vorschlag aufgenommen.
- Von dem Vorschlag einer Antragstellung im Rahmen der Steuerklärung wurde Abstand genommen, um zu vermeiden, dass keine Möglichkeit einer nachträglichen Berücksichtigung beispielsweise im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens besteht.
- Der EU-Durchschnitt liegt bei etwa 6 Jahren; es gibt aber auch nationale Bestimmungen, die einen unbegrenzten Anrechnungsvortrag ermöglichen. Um den Anrechnungsvortrag

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

finanzierbar zu halten, wurde vorläufig ein Anrechnungsvortrag von fünf Jahren vorgesehen. Manche Staaten sehen auch nur eine prozentuell gedeckelte Anrechnungsmöglichkeit vor (wie etwa Irland mit 87,5 %, indem man augenscheinlich den Vorteil der Vortragsmöglichkeit der irischen Körperschaftsteuer von 12,5 % unterwirft. Dies würde in Österreich eine Deckelung mit 75 % bedeuten). Eine derartige Deckelung sollte jedoch nicht übernommen werden.

- Der Begriff der tatsächlich im Ausland bezahlten Steuer wurde absichtlich weit gehalten, um sämtliche mögliche ausländische Steuern zu erfassen. Eine Doppelbesteuerung kann beispielweise auch bei ausländischen Betriebsstätten bei DBA mit der Anrechnungsmethode auftreten.
- Weiters ist das Zusammenspiel des Anrechnungsvortrags mit den Sondersteuerregimen in einzelnen Staaten zu beachten, die auch für die Hinzurechnungsbesteuerung von Relevanz sind (Steuerrückerstattung auf Gesellschafterebene in Malta, CF-Tax in Estland/Litauen). Der Anrechnungsvortrag sollte grundsätzlich auf den Rechtsanspruch auf Anrechnung (auf Basis eines DBA) abstellen, allfällige weitere diesbezügliche Themen sollten durch die verfügbaren Missbrauchstatbestände wie etwa § 10a KStG aufgefangen werden.

b) Abzug ausländischer Steuern als Betriebsausgabe

Nebst dem Anrechnungsvortrag sollte auch in Erwägung gezogen werden, ein dem § 34c Abs. 2 dEStG entsprechendes Wahlrecht zu schaffen, auch im DBA-Fall statt einer Steueranrechnung ausländische Steuern als Betriebsausgabe geltend zu machen.

c) Steueranrechnung und Gruppenbesteuerung

Gemäß § 24a Abs. 3 KStG sind die anrechenbaren ausländischen Steuern auf die sich ergebende Körperschaftsteuerschuld des Gruppenträgers anzurechnen. Nach derzeitiger Verwaltungspraxis und Rechtsprechung (z.B. VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112) wird im Rahmen der Gruppenbesteuerung die Anrechnung ausländischer Steuern auf Ebene des Gruppenträgers (GT) versagt, wenn bei diesem oder bei einem Gruppenmitglied (GM) ausländische Quellensteuern anfallen, das steuerliche Einkommen der beiden Gesellschaften negativ ist, die Unternehmensgruppe insgesamt im selben Veranlagungszeitraum jedoch ein positives steuerliches Einkommen erzielt. Diese Auslegung führt zu faktischer Doppelbesteuerung.

Da nach dem System der Gruppenbesteuerung die eigenständig ermittelten Gewinne oder Verluste der GM wie bei einem einzigen Betrieb in den Händen des GT besteuert werden, wäre es systemkonform und geboten, in solchen Fällen die nach der Anrechnungsmethode beim GT oder dem GM anfallenden ausländischen Steuern auf Ebene des GM zur Anrechnung zuzulassen und auf dieser Ebene den Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln. Das BMF sollte daher einer Auslegung den Vorzug geben, die es ermöglicht, die auf Grundlage eines DBA anrechenbaren Auslandssteuern auf die inländische Steuerschuld des GT zuzulassen.

d) d. Wirksamer Verfahrenstitel zur unilateralen Gegenberichtigung („im kurzen Weg“)

Die Vermeidung von (i.d.R. wirtschaftlicher) Doppelbesteuerung nach ausländischen (Verrechnungspreis-)Prüfungen stellt ein zentrales und regelmäßig auftretendes Problem der österreichischen Beratungspraxis im internationalen Steuerrecht dar. In diesem Zusammenhang stellt sich nach wie vor die Frage, auf welcher Rechtsgrundlage in Österreich eine korrespondierende Gegenberichtigung, die nach dem Vorbild des Art 9 Abs. 2 OECD-MA in den österreichischen DBA vorgesehen ist, erfolgen kann.

War die im Ausland vorgenommene Verrechnungspreiskorrektur Gegenstand eines Verständigungsverfahrens, ist Österreich gemäß Art 25 Abs. 2 OECD-MA (bzw. nach Ansicht des

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

BMF auch gem. Art 25 Abs. 1 OECD-MA) verpflichtet, die Verständigungsregelung „ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts“ umzusetzen. Fraglich ist allerdings, wie bei Gegenberichtigungen „auf kurzen Weg“ vorzugehen ist, wenn also die österreichische Finanzverwaltung die Gewinnkorrektur – ohne dass es der Einleitung eines Verständigungsverfahrens bedarf – bei der ausländischen Gesellschaft anerkennt und eine entsprechende Gewinnkürzung in Österreich zulässt.

Eine Berichtigung von Bescheiden auf Grundlage des § 299 BAO scheidet bei Verrechnungspreiskorrekturen i.d.R. aus, weil diese nur innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des Bescheides möglich ist. Wird die Berichtigung im Ausland als rückwirkendes Ereignis gesehen, könnte eine Berichtigung auf Grundlage des § 295a BAO erfolgen. Ob eine Verrechnungspreiskorrektur durch ausländische Steuerbehörden als Neuerungstatbestand für eine Verfahrenswiederaufnahme i.S.d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO zu qualifizieren ist, ist umstritten. Letztlich bleibt nur eine Bezugnahme auf Art 9 Abs. 2 OECD-MA bzw. die korrespondierende Bestimmung in den österreichischen DBA selbst, doch wird Art 9 Abs. 2 OECD-MA i.d.R. keine verfahrensrechtlich allein hinreichende self-executing-Wirkung beige-messen (siehe zu diesem äußerst praxisrelevanten Thema Rosenberger, Verfahrene Wege zur unilateralen Gegenberichtigung – „Good Luck“, TPI 2019, 138; *Macho/Rosenberger*, Pragmatische Wege zur Lösung von Verrechnungspreiskonflikten, in *Fraberger/Plott/Walter (Hrsg)*, Gegenwart und Zukunft des Konzernsteuerrechts, FS Zöchling 2022, 401).

Auf welcher Rechtsgrundlage Gegenberichtigungen verfahrensrechtlich tatsächlich vorgenommen werden können, ist nicht zweifelsfrei geklärt. Im Sinne der Rechtssicherheit wäre es daher wünschenswert, in die BAO eine Bestimmung aufzunehmen, die eine dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechende korrespondierende Gegenberichtigung ermöglicht. So könnte z.B. § 299 BAO die Möglichkeit der Bescheidaufhebung wegen Widerspruches zu zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder zum Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union – ungeachtet innerstaatlicher Verjährungsfristen – wieder eingeführt werden.

e) Unterjähriger Rückerstattungsantrag in § 240a BAO

In § 240a BAO ist vorgesehen, dass beschränkt Steuerpflichtige vor Stellung eines Antrages auf Rückzahlung (Zurückzahlung) oder Erstattung (Zurückerstattung) der vom Abfuhrpflichtigen einbehaltenen Lohnsteuer, KESt oder Abzugseuer gem. § 99 EStG eine Vorausmeldung bei dem für die Rückzahlung oder Erstattung zuständigen Finanzamt abzugeben haben. Die Vorausmeldung und der in der Folge zu stellende Antrag ist erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung zulässig. Diese lange Frist bewirkt, dass z.B. im Jänner eines Jahres ungerechtfertigt einbehaltene Abzugssteuern, unter Berücksichtigung der Bearbeitungszeit durch die Finanzverwaltung, unter Umständen erst nach eineinhalb Jahren (oder länger) zurückbezahlt bzw. -erstattet werden. Nachdem österreichische Vergütungsschuldner zur Vermeidung von Haftungsrisiken häufig die im EStG vorgesehenen Quellensteuereinbehalte vornehmen und den ausländischen Empfänger auf den Rückerstattungsweg verweisen, bedeutet das für beschränkt Steuerpflichtige erhebliche Liquiditätsnachteile. Deshalb regen wir an, die Bestimmung anzupassen und Rückerstattungsanträge (z.B. ab gewissen Schwellenwerten) auch unterjährig, z.B. quartalsweise zuzulassen.

f) Ausweitung von § 48 Abs. 5 BAO

§ 48 Abs. 5 BAO ermöglicht erlaubt dem österreichischen Staat bei grenzüberschreitenden Sachverhalten unilaterale Entlastungsmaßnahmen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist. Den Erläuterungen zufolge (vgl. ErläutRV 228 9. GP 57) soll die unilaterale Entlastung jedoch nur dann in Frage kommen, wenn kein DBA mit dem anderen Staat existiert oder dieses nicht anwendbar ist, da in diesem Fall bereits § 48

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Abs. 1 – zumindest abstrakt – anwendbar ist. Dies hat zu einer Zurückdrängung des § 48 Abs. 5 BAO geführt, die zu Doppelbesteuerung führen kann. Aus diesem Grund ist es empfehlenswert, den Wortlaut des § 48 Abs. 5 von „Ist Abs. 1 nicht anwendbar […]“ zu „Wird Abs. 1 nicht angewendet […]“ zu verändern. Somit wäre Abs. 5 nur noch bei einer konkreten Anwendung des Abs. 1 ausgeschlossen und eine Doppelbesteuerung verhindert. Zudem ist anzuregen, § 48 Abs. 5 durch Gesetzesänderung auch auf wirtschaftliche Doppelbesteuerung anwendbar zu machen, weil die Rechtsprechung zurzeit nur von einer Anwendbarkeit bei rechtlicher Doppelbesteuerung ausgeht (siehe z.B. VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0042).

g) Modernisierung des Verfahrens der Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen

Unserer Beobachtung nach stellen immer mehr Länder auf digitale Verfahren zur Erteilung von Ansässigkeitsbescheinigungen um. Wir regen daher an, auch in Österreich ein digitales Verfahren anzudenken. Außerdem weisen wir darauf hin, dass es immer schwieriger wird, von ausländischen Finanzverwaltungen bestätigte ZS-Q2-Formulare zu erhalten, was ebenfalls ein Umdenken in diesem Bereich nötig macht.

6.4.2. Verwertung von Auslandsverlusten

a) Einführung eines Wahlrechts zur Verlustverwertung

In Zusammenhang mit der in § 2 Abs. 8 EStG vorgesehenen Möglichkeit, Auslandsverluste zu verwerten, bestehen – insbesondere i.Z.m. dem durch das 1. StabG 2012 eingeführten Verlustdeckel eine Reihe praktischer Probleme, die gelöst werden sollten.

Nach derzeitiger Rechtslage sind ausländische Verluste bei der Einkommensermittlung zwingend zu berücksichtigen (EStR 2000, Rz 198). Da in vielen Fällen die Verlustberücksichtigung nur temporär ist und die Ermittlung des zu berücksichtigenden Verlustes – nicht zuletzt aufgrund des in § 2 Abs. 8 EStG geregelten Verlustdeckels oder der nötigen Verlustermittlung nach österreichischem Recht – komplex sein kann, bietet sich an, die Berücksichtigung ausländischer Verluste als Wahlrecht auszugestalten.

b) Kein Verlustabzug bei „Tax Holidays“ nicht vom Wortlaut gedeckt

Gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Soweit in Folgejahren eine Berücksichtigung dieser Verluste im Ausland möglich ist, erhöhen die in Vorjahren abgezogenen Verluste den Gesamtbetrag der Einkünfte. Das BMF geht davon aus (In EStR 2000, Rz 211 EStR), dass dann, wenn ausländische Einkünfte nach ausländischem Recht generell steuerbefreit sind (sog. „Tax Holidays“), im Hinblick auf diese Steuerfreistellung eine Verlustberücksichtigung in Österreich zu unterbleiben habe. Diese Auslegung findet im Wortlaut des § 2 Abs. 8 EStG keine Deckung. Da in diesem Fall keine gesetzliche Reparatur von Nöten (und möglich) ist, wäre seitens des BMF eine gesetzeskonforme Anpassung der Erlässe wünschenswert.

c) Der „Verlustdeckel“

i. Verlustdeckel bei Pauschalbesteuerung im Ausland

Gemäß EStR 2000, Rz 210 bleibt dann, wenn ausländische Einkünfte eines in Österreich ansässigen Abgabepflichtigen in pauschalierter Form besteuert werden, ab der Veranlagung 2012 für eine Verlustberücksichtigung in Österreich auf Grund des Verlustdeckels kein Raum (siehe EStR 2000, Rz 198a dritter Punkt).

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Begründet etwa ein in Österreich ansässiges Unternehmen in China eine Bau-, Montage- oder Dienstleistungsbetriebsstätte, wird nach chinesischer Besteuerungspraxis unterstellt, dass das österreichische Unternehmen mit seiner chinesischen Betriebsstätte einen Gewinn von 10 % bis 20 % erzielt, der – ungeachtet des tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisses – der chinesischen Besteuerung unterzogen wird.

Wenn sich nun bei Anwendung österreichischer Gewinnermittlungsvorschriften ein Verlust errechnet, kann dieser Verlust nach derzeitiger Verwaltungspraxis aufgrund des in § 2 Abs. 8 Z 3 erster Satz EStG vorgesehenen Verlustdeckels nicht abgezogen werden, obwohl dieser Verlust (aufgrund der chinesischen Pauschalbesteuerung) in China niemals verwertet werden kann. Ziel und Zweck des § 2 Abs. 8 EStG sollte es sein, Auslandsverluste zumindest in einem Staat berücksichtigen zu können. Deshalb sollten finale Verluste sowohl i.V.z. EU/EWR-Mitgliedstaaten als auch i.V.z. Drittstaaten berücksichtigt werden können.

ii. Verlustdeckel bei unterschiedlichen Realisierungszeitpunkten

Das Steuerrecht vieler Staaten gebietet bei langfristiger Fertigung eine Teilgewinnrealisierung („Percentage of Completion Method“ - POC), während in Österreich das imparitätische Realisationsprinzip zu beachten ist, und Gewinne erst bei Fertigstellung bzw. funktionstüchtiger Übergabe des Werkes an den Auftraggeber auszuweisen sind („Completed Contract Method“ – CCM). In solchen Fällen kann es vorkommen, dass Verluste in keinem Staat verwertet werden können, wenn ein tatsächlich angefallener Totalverlust im Jahr der Aufgabe der Betriebsstätte unter Berücksichtigung des Verlustdeckels nicht geltend gemacht werden kann.

Beispiel:

Jahr	*CCM in AT*	*POC im Ausland*
1	• *200.000*	*+ 120.000*
2	• *200.000*	*+ 130.000*
3	*+ 200.000*	• *450.000*
Gesamt	• *200.000*	• *-200.000*

In diesem Beispiel kann der tatsächlich erzielte Gesamtverlust von -200.000 in keinem der drei Besteuerungszeiträume geltend gemacht werden. Es wäre geboten, in solchen Fällen spätestens bei Projektende bzw. Aufgabe oder Einstellung der ausländischen Betriebsstätte die tatsächlich angefallenen Auslandsverluste bei der Einkommensermittlung berücksichtigen zu können. Ungeachtet dessen, ob es sich dabei um finale Verluste aus EU/EWR-Betriebsstätten oder Drittstaaten handelt.

iii. EU-Widrigkeit des Verlustdeckels

Der Verlustdeckel gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG ist unseres Erachtens nicht mit der Niederlassungsfreiheit i.S.d. Art 49 AEUV vereinbar.

Beispiel:

Ein in Wien ansässiger Unternehmer unterhält eine Inlandsbetriebsstätte in Linz. In Wien erwirtschaftet er einen Gewinn von 100, in Linz einen Verlust von 50. Das der ESt/KöSt unterliegende Einkommen beträgt 50. In Abwandlung des Beispiels sei die Betriebsstätte nun nicht in Linz, sondern als EU-Auslandsbetriebsstätte in München gelegen. Aufgrund der in Deutschland eingeschränkten Möglichkeiten, Rückstellungen zu bilden, ergibt sich nach deutschen Steuerrecht ein Verlust von nur 20, nach österreichischem Recht jedoch ein Verlust von 50.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Obwohl das nach österreichischem Recht – so wie im reinen Inlandsfall – erwirtschaftete Welteinkommen nur 50 beträgt, darf der Unternehmer im zweiten Fall nur 20 in Österreich steuerlich berücksichtigen, und hat ein Einkommen von 80 zu versteuern.

Er wird damit in seiner Freiheit, in einem anderen EU-Mitgliedstaat tätig zu sein, beschränkt. Auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird durch das Auslandsengagement widersprochen. Der „Import" ausländischer Gewinnermittlungsvorschriften durch § 2 Abs. 8 Z 3 erster Satz EStG ist daher unseres Erachtens mit den Vorgaben des EU-Rechts nicht vereinbar.

6.4.3. Beschränkte Steuerpflicht

a) Streichung des Verwertungstatbestandes

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 und 4 EStG unterliegen von beschränkt Steuerpflichtigen bezogene Einkünfte unter anderem dann der inländischen Besteuerung, wenn die Tätigkeit *im Inland verwertet wird* oder worden ist. Der Verwertungstatbestand ist unbestimmt, dessen Interpretation beruht auf einem zu den Bediensteten der Wirtschaftskammer ergangenen 56 Jahre alten Erkenntnis (VwGH 27.11. 1968, 889/67) und wirft in der Praxis zahlreiche Probleme auf. Die Finanzverwaltung interpretiert den Tatbestand sehr weit (EStR 2000, Rz 7920) und bewirkt damit Rechtsunsicherheit. Zudem bestehen auch gleichheitsrechtliche Bedenken am Verwertungstatbestand, weil dieser eine Differenzierung zwischen beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus selbstständiger Arbeit und beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus Gewerbebetrieb vornimmt, deren sachliche Rechtfertigung zweifelhaft ist (vgl. schon *Lang*, Beschränkte Steuerpflicht durch Verwertung im Inland, SWI 1993, 356). Angesichts des Umstandes, dass das DBA-Recht nur ausnahmsweise (i.V.m. manchen Schwellenländern) einen Verwertungstatbestand kennt (z.B. Art 12 DBA-Indien) sollte die Verwertung als steuerliches Anknüpfungsmerkmal der beschränkten Steuerpflicht gestrichen werden. In eventu wird angeregt, den Verwertungstatbestand im Zuge einer VO genauer zu definieren, sodass das größte Problemfeld des § 98 Abs. 1 Z 2 und 4 EStG in der Praxis – die hohe Rechtsunsicherheit – eingedämmt wird.

b) Verlustabzug für beschränkt Steuerpflichtige

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG steht beschränkt steuerpflichtigen Personen der Verlustabzug nur insoweit zu, „als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat". Diese Beschränkung ist aus der Sicht der KSW unionsrechtlich bedenklich und in Bezug auf Personen, die in Staaten ansässig sind, mit denen Österreich ein DBA abgeschlossen hat, das ein Diskriminierungsverbot enthält (Art 24 OECD-MA), nicht durchsetzbar. Deshalb sollte die uneingeschränkte Vortragsmöglichkeit für Inlandsverluste beschränkt Steuerpflichtiger (wieder)hergestellt werden.

c) Abschaffung der Haftungsinanspruchnahme für Abzugssteuern bei zweifelsfreier Ansässigkeit des Nutzungsberechtigten

Bei fehlender zeitnaher Ansässigkeitsbescheinigung des ausländischen Empfängers in Österreich abzugssteuerpflichtiger Einkünfte wird im Zuge von Betriebsprüfungen der Vergütungsschuldner in Anspruch genommen und es werden Säumniszuschläge festgesetzt. Das gilt insbesondere in Zusammenhang mit Gewinnausschüttungen an ausländische Muttergesellschaften, obwohl in vielen Fällen der ausländische Empfänger der Vergütungen auf abkommensrechtlicher Grundlage zur Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen Abzugssteuern berechtigt ist.

In Fällen zweifelsfreier Ansässigkeit des Vergütungsempfängers (z.B. operative Tätigkeit, börsennotierter Konzern) sollte auf diese – sowohl für den ausländischen Zahlungsempfänger

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

und die Finanzverwaltung aufwändige Praxis – verzichtet werden. Und zwar auch dann, wenn eine Ansässigkeitsbescheinigung fehlen sollte, jedoch aus anderen Quellen zweifelsfrei ableitbar ist, dass der Empfänger aufgrund von EU-RL (Mutter-Tochter-RL oder Zinsen und Lizenzgebühren-RL) oder eines DBA einen Anspruch auf Steuerentlastung in Österreich hat.

d) Streichung des Registertatbestandes

Empfohlen wird die Streichung des § 98 Abs. 1 Z 6 TS 2 EStG *(„in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder“*) mit Wirkung für alle offenen Fälle.

6.4.4. Vorschläge iZm dem Mindestbesteuerungsrecht

a) Klarstellung zu QDMTT im MinBestG

Es sollte klargestellt werden, dass QDMTT in die Steuerbelastung nach § 10a Abs. 3 KStG einzurechnen oder gegebenenfalls nach § 10a Abs. 9 Z 4 KStG auf die Hinzurechnungsbesteuerung anzurechnen ist. Dies ist allein schon aus unionsrechtlichen Überlegungen empfehlenswert.

b) Anpassung von § 12 Abs. 1 Z 10 KStG an das Mindestbesteuerungsrecht

Es sollte eine Ausnahme vom Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren nach § 12 Abs. 1 Z 10 KStG für Unternehmensgruppen eingeführt werden, die dem MinBestG unterliegen.

6.4.5. Auskunftsbescheide für österreichisches Außensteuerrecht

Gem. § 118 Abs. 2 Z 3 BAO können Fragen zum internationalen Steuerrecht Gegenstand von Auskunftsbescheiden sein. Es ist jedoch umstritten, ob darunter nur zwischenstaatliches Recht (so ErlRV 190 BlgNR 26. GP, 46) oder auch österreichisches Außensteuerrecht zu verstehen ist. **Es wäre daher wünschenswert, das Außensteuerrecht ausdrücklich als möglichen Gegenstand von Auskunftsbescheiden im Gesetz zu verankern.**

6.4.6. Vorschläge zum DBA-Recht

a) Ansässigkeitsbescheinigungen

Das BMF hat den Erlass aus 2021 bezüglich der Verwendung ausländischer Formulare, mit denen zwecks Quellensteuerentlastung die Ansässigkeit in einem DBA-Staat bescheinigt werden kann, aktualisiert (BMF-Erlass 2024-0.082.306 v. 29.2.2024). Bislang wurden diesbezügliche Vereinbarungen mit einigen wenigen Staaten getroffen (so z.B. mit Mexiko, Thailand, der Türkei und den USA). Darüber hinaus wurden mit folgenden DBA-Staaten Konsultationsvereinbarungen abgeschlossen: Chile, Spanien, Portugal, Belgien und Griechenland. Die Ausweitung solcher Vereinbarungen ist aus verfahrensökonomischen Gründen weiterhin geboten. Hier wäre auf österreichischer Seite mehr Mut zur Öffnung in Richtung alternativer Nachweisführung bzw. Glaubhaftmachung wünschenswert. In diesem Sinne könnte u.a. auch eine ergänzende Klarstellung der Regelung des § 2 Abs. 1 DBA-EVO überlegt werden. Darüber hinaus sollten multi- bzw. supranationale Initiativen (z.B. FASTER) mit aller Kraft unterstützt werden, um zeitnah ein international möglichst weitreichendes, einheitliches und effektives System auf den Weg zu bringen. **Als Vorbereitung auf die „FASTER“-RL sollte bereits jetzt angedacht werden, Ansässigkeitsbescheinigungen aus anderen EU-Staaten generell anzuerkennen.**

Auch umgekehrt zeigt die Praxis, dass sich selbst Finanzämter aus EU-Staaten weigern, die auf österreichischen Vordrucken geforderten Ansässigkeitsbescheinigungen zu bestätigen, da es sich aus deren Sicht eben um ausländische, nicht in Landessprache verfasste Formulare

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

handelt. Deshalb wäre es zweckmäßig, wenn das BMF bezüglich der Anerkennung dieser Formulare das Einvernehmen mit den ausländischen DBA-Partnern herstellen und in künftigen DBA-Verhandlungen das Prozedere zur Herbeiführung einer DBA-rechtlichen Entlastung (so wie dies auch Deutschland in neueren DBA tut) ausdrücklich regeln würde.

Diese Vereinbarungen ändern aber nichts daran, dass in Österreich ansässige Steuerpflichtige, die Anspruch auf eine DBA- oder richtlinienkonforme Entlastung von Quellensteuer beantragen, nach wie vor ihre Ansässigkeit auf in Papierform auszustellenden und vom zuständigen Finanzamt physisch zu bescheinigenden Vordrucken (ZS-AD, ZS-AE) besorgen müssen. Wie z.B. die aktuelle Konsultationsvereinbarung mit Griechenland (BMF-Erlass 2024-0.081.962 v. 13.2.2024) belegt, ist es in anderen Staaten möglich, solche Bescheinigungen über ein Webportal zu beantragen. Neben der Implementierung eines einheitlichen Systems für Ansässigkeitsbescheinigungen (siehe oben), wäre daher – durchaus zunächst auch unilateral auf österreichischer Seite – der Ausbau bestehender (Quellensteuer-)Erstattungssysteme in Richtung vollelektronischer One-Stop-Shop-Systeme von Bedeutung. Hybridsysteme, welche künstliche Schnittstellen (z.B. durch Verwendung von Ausdrucken) schaffen und ggf. auch zeitliche Abläufe (z.B. durch kalenderjahresbezogene Taktung) künstlich ausdehnen, sollten technisch und rechtlich ohne Weiteres vermeidbar sein. Bei einer Umsetzung des EU-Richtlinienvorschlages „FASTER“ wird eine elektronische und automatisierte Abrufbarkeit ohnehin notwendig sein.

Jedenfalls sollten Ansässigkeitsbescheinigungen via FinanzOnline beantragt werden können und innerhalb von 7 Tagen erledigt werden.

b) Home Office Betriebsstätten

Bei der Auslegung der Home Office Betriebsstätte sollte die derzeitige strenge Sichtweise aufgegeben und dem OECD-Kommentar gefolgt werden, um Rechtssicherheit zu schaffen (siehe vergleichbar z.B. die Interpretation in Deutschland, Schweiz).

6.5. Vermietung und Verpachtung, Immobilienbesteuerung

a) Fruchtgenuss

Zumindest beim Vorbehaltsfruchtgenussrecht sollte nach Ansicht des Fachsenats für Steuer- und Sozialrecht künftig generell eine Berücksichtigung der Abschreibung beim Fruchtgenussnehmer möglich sein.

- Der ehemalige Eigentümer (und nun Fruchtgenussberechtigter) hat im Regelfall auch die Investitionskosten getragen.
- Es gilt das „Nettoprinzip“: Aufwendungen sind selbst dann steuerlich abzugsfähig, wenn die entsprechenden Wirtschaftsgüter im fremden Eigentum stehen.
- „Die AfA-Befugnis hat derjenige, der auch das Wirtschaftsgut zur Einkünfte-Erzielung verwendet.“ (Ruppe, FS Lechner, 330)
- Die EStR (Rz 111 ff) haben infolge geänderter VwGH-Judikatur vor einigen Jahren die Voraussetzungen für das Bestehen eines wirtschaftlichen Eigentums verschärft. Die Zahlung einer sog. Substanzabgeltung sowie die Voraussetzungen für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums sind nach Ansicht des Fachsenats doch etwas lebens- und wirtschaftsfremd.

Es sollte daher mit einer Neuregelung im Gesetz im Ergebnis der „alte“ Zustand, wie vor den neuen Entwicklungen wieder hergestellt werden.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Sollte hierzu eine Gesetzesänderung für notwendig erachtet werden, so könnte in § 8 EStG eine *neuer Abs. 7 oder in § 7 EStG ein neuer Absatz 4 eingefügt werden,*

„Werden Wirtschaftsgüter unter Zurückbehaltung des Nettofruchtgenussrechtes übertragen und dienen diese Wirtschaftsgüter beim Fruchtgenussberechtigten zur Erzielung von Einkünften, so steht die Absetzung für Abnutzung für den Zeitraum des Fruchtgenusses dem Fruchtgenussberechtigten zu und ist der bisherige Absetzungsplan unverändert fortzuführen. Mit Ablauf des Fruchtgenussrechtes übernimmt der wirtschaftliche Eigentümer vom Fruchtgenussberechtigten die um die vorgenommenen Absetzungen gekürzten Anschaffungs- und Herstellungskosten für eine allfällige weitere Absetzung für Abnutzung.“

Die Änderung ist gleichlautend auch in § 16 EStG zu verankern, falls der Verweis auf § 7 und § 8 EStG nicht ausreichen sollte.

Auch bezüglich der Herstellungskosten gemäß § 28 Abs. 3 EStG ist zu regeln, dass die Absetzung dem Fruchtgenussberechtigten (ohne Substanzabgeltung) zusteht.

b) Es wir angeregt, dass die **Möglichkeit des Verlustvortrages auch für außerbetriebliche Einkünfte** möglich ist.

c) Es wird angeregt, dass die **verpflichtende 15tel-Verteilung für die Instandsetzung im Wohnbereich freiwillig** erfolgen kann.

d) Die **Gleichstellung der Afa gem. § 8 Abs. 2 EStG mit § 16 Abs. 1 Z 8 EStG betreffend die Nutzung durch die Mieter.**

e) Es wird angeregt, sämtliche Gebühren auf Bestands- und Dienstbarkeitsverträge zu streichen.

Damit soll Investitionsbereitschaft erhöht und eine Reduktion der Verwaltung bewirkt werden

6.6. Besteuerung Land- und Forstwirtschaft/Bewertungsrecht

6.6.1. Verbreiterung der Einkunftsarten/Abgrenzung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Abschwächung / Wegfall der sog. „Verschmutzungstheorie“ – schon die geringste gewerbliche Tätigkeit führt dazu, dass die Gesamtheit der Tätigkeiten zu den gewerblichen Tätigkeiten zählen). Dies setzt sich fort im Sozialversicherungssystem und letzten Endes auch der Kammerzugehörigkeit, da derzeit die GewO die Abgrenzung bildet.

Vereinfachung der Regelungen für das Vorliegen eines Nebenbetriebes, insbesondere im Rahmen der Zimmervermietung (zu komplexe Regelungen in den EStR, Rz 5073).

Überdies regen wir eine Anhebung der Bettengrenze gemäß § 111 Abs. 2 Z 4 GewO auf 20 Fremdenbetten an.

6.7. Umsatzsteuer

Beim Vorsteuerabzug empfehlen wir die Anpassung an die Grenze von 48 TEUR, die konsistent mit dem Ertragsteuerrecht wäre.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

6.8. Gebührengesetz

Die Totalreform des Gebührenrechts ist sowohl aus Gründen der Steuervereinfachung als auch der Steuergerechtigkeit dringend erforderlich. Eine Totalreform sollte primär aus einer Abschaffung der Rechtsgeschäftsgebühren bestehen. Die Besteuerung von Papier (Urkundenprinzip) als Luxusgut ist nicht mehr zeitgemäß. Eine Rechtfertigung der Rechtsgeschäftsgebühren mit der Bereitstellung des Rechtsschutzapparates ist widersprüchlich, weil gerade die Belastung mit den Rechtsgeschäftsgebühren dazu führt, dass schriftliche Verträge vermieden werden und damit das Beweisverfahren vor den Gerichten unnötig erschwert wird. Der Katalog der Gebührentatbestände wurde über die Jahre vom Gesetzgeber selbst ausgehöhlt (Abschaffung der Gebühr für Darlehens- und Kreditverträge, Befreiung von Verträgen über die Miete von Wohnraum). Es ist nicht einzusehen, warum die noch erfassten Rechtsgeschäfte besteuert werden.

Die Gebühr für Annahmeverträge (§ 33 TP 1 GebG) war als Ausgleich für die Verbesserung der Steuerklasse in der Erbschafts- und Schenkungssteuer gedacht und entbehrt spätestens seit 2008 jeder Grundlage.

Die Bestandvertragsgebühr (§ 33 TP 5 GebG) hat seit Einführung der Befreiung für Wohnraummiete einen großen Teil des Anwendungsbereiches verloren. Diese Befreiung aber an keine weiteren Voraussetzungen anknüpft, ist sie auch nur eingeschränkt mit sozialen Überlegungen rechtfertigen.

Die Gebühr für Bürgschaftserklärungen (§ 33 TP 7 GebG) hat durch die Befreiung des § 20 Z 5 GebG für Sicherungsgeschäfte auch keinen großen Anwendungsbereich mehr.

Der Abschluss von Eheverträgen dient der Rechtssicherheit und vermeidet die Belastung der Justiz durch langwierige Scheidungsverfahren. Der Abschluss von Ehepakten sollte zur Entlastung der Gerichte daher gefördert und nicht mit einer Gebühr (§ 33 TP 11 GebG) erschwert werden.

Für die Eintragung von Pfandrechten auf Immobilien sieht das Gerichtsgebührengesetz eine Eintragungsgebühr von 1,2% vor. Es ist nicht ersichtlich, warum der zugrundeliegende Pfandbestellungsvertrag zusätzlich mit der Gebühr für Hypothekarverschreibungen (§ 33 TP 18 GebG) belastet werden muss. Im Übrigen wird diese Rechtsgeschäftsgebühr in der Praxis durch Ranganmerkungen und einverleibungsfähige Pfandurkunden vermieden, was wiederum nicht im Sinne des Gläubigerschutzes ist.

Wir regen an, die verbliebenen Rechtsgeschäftsgebühren ersatzlos zu streichen und die festen (Stempel-)Gebühren mit den Verwaltungsabgaben zusammenzulegen. Alternativ könnten Gebührentatbestände, die aus anderen Überlegungen beibehalten werden sollen, in andere Gesetze übernommen werden (z.B. Gerichtsgebührengesetz, Glücksspielgesetz).

Jedenfalls sollte aber der Gedanke der Ökologisierung des Abgabenrechts auch für das Gebührengesetz gelten. Es sollten Anreize geschaffen werden, z.B. Bestandverträge über Wirtschaftsgüter, die dem Bereich Ökologisierung zuzurechnen sind (z.B. Miete von PV-Anlagen) oder Dienstbarkeitsverträge über Windkraftanlagen von der Gebühr auszunehmen. Als Anreiz für Sanierungsmaßnahmen und zur Förderung der Bauwirtschaft könnten Mietverträge über Gebäude, die zumindest dem „Gebäudestandard Bronze“ nach dem auf der OIB-Richtlinie 6, OIB-330.6-026/19, basierenden „klimaaktiv Kriterienkatalog in der aktuellen Version 2020“ des Bundesministeriums für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie entsprechen, von der Bestandvertragsgebühr befreit werden.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Auch bei Beibehaltung der Rechtsgeschäftsgebühren wären gesetzliche Klarstellungen und Verbesserungen auch aus rechtsstaatlichen Überlegungen dringend erforderlich:

- Abschaffung der pro-fisco-Klausel des § 17 Abs. 2 GebG
- Einführung einer Berichtigungsmöglichkeit (insbesondere bei Selbstberechnung) ohne Gebührenerhöhung (§ 9 Abs. 2 GebG)
- Klarstellung zu § 18 Abs. 1 GebG, dass nur die händische oder eine mechanisch oder in jeder anderen technisch möglichen Weise hergestellte „Unterschrift", nicht aber eine bloße Namensnennung (z.B. in einem email-Footer) gebührenschädlich ist.
- Streichung der Gebührenschuld des „Dritten" in § 28 Abs. 1 Z 1 lit. b GebG, wenn die Gebührenpflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. b GebG durch Aushändigung der Urkunde an einen „Dritten" entsteht (z.B. Wirtschaftsprüfer, dem im Zuge der Abschlussprüfung eine Vertragsurkunde vorgelegt wird). Der „Dritte" ist weder Partei des Rechtsgeschäftes noch sind die Folgen der Entgegennahme für ihn vorhersehbar.
- Bedingte Rechtsgeschäfte werden gemäß § 17 Abs. 4 GebG wie unbedingte Rechtsgeschäfte vergebührt, auch wenn die Bedingung nie eintritt und das Rechtsgeschäft nie wirksam wird. Aus rechtsstaatlicher Sicht sollte die Gebührenschuld erst bei Bedingungseintritt entstehen (wie dies bei gesetzlichen Bedingungen, z.B. einer behördlichen Genehmigung) auch der Fall ist. Aus Praktikabilitätsüberlegungen könnte eine vorläufige Festsetzung oder Selbstberechnung mit endgültiger Festsetzung nach Bedingungseintritt, verbunden mit einer Anzeigeverpflichtung der Vertragsparteien überlegt werden.

6.9. Vorschläge zum Verfahrensrecht

6.9.1. Ruling

Rulinganfragen dauern derzeit länger als die in § 118 BAO anberaumten 2 Monate. Um das Instrument unternehmerisch noch mehr zu attraktivieren, wäre eine kürzere Bearbeitungsfrist wünschenswert. Außerdem sollte die Rulingfähigkeit des österreichischen Außensteuerrechts gesetzlich erfasst oder zumindest unter den Begriff des internationalen Steuerrechts subsumiert werden. Ganz generell wäre die Ausdehnung des Auskunftsbescheides auf sämtliche abgabenrechtliche Fragen wünschenswert.

6.9.2. Reform der Wiederaufnahmebestimmungen (§ 303 BAO)

Problemstellung:

Nach derzeitiger Rechtslage sind die Vorschriften zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO insbesondere in 2 Bereichen nicht praxistauglich:

- Die Wiederaufnahme auf Antrag ist beim Neuerungstatbestand (hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren nicht berücksichtigt wurden) faktisch „totes Recht". Dies liegt daran, dass Tatsachen und Beweismittel aus Sicht des Antragstellers, d.h. des Abgabepflichtigen, neu hervorgekommen sein müssen. Dies ist jedoch in den meisten Fällen nicht möglich, denn i.d.R. weiß ein Abgabepflichtiger, welche Einnahmen erzielt/Ausgaben getätigt/Leistungen bezogen wurden. Die meisten Fälle einer Wiederaufnahme auf Antrag betreffen jedoch unbewusste Fehler in der Erstellung der Steuererklärung, d.h. das „Vergessen" der Geltendmachung von Betriebsausgaben oder des Vorsteuerabzugs, was von der Verwaltungspraxis als Rechtsirrtum und nicht als Tatsachenfrage gewertet wird (und daher nicht wiederaufnahmefähig ist). Werden derartige Fehler mit umgekehrten Vorzeichen von der Abgabenbehörde bei einer Prüfungsmaßnahme entdeckt, stellt ein solcher Fehler eine „neue Tatsache" aus Sicht der Abgabenbehörde dar und es kommt zu einer Steuernachforderung. Die Wiederaufnahme sollte jedoch

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

„vorzeichenunabhängig“ sein und – so wie bei der amtswegigen Wiederaufnahme mit einer Steuernachforderung – auch bei einer Wiederaufnahme auf Antrag mit einer Steuergutschrift durchgeführt werden, wenn eine „neue Tatsache“ aus Sicht der Abgabenbehörde hervorkommt. Es sollte daher nicht mehr auf den Wissensstand des Antragstellers abgestellt werden.

- Bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen kommt es immer häufiger zu Auffassungsunterschieden zwischen den Finanzverwaltungen der involvierten Länder. Solche zunehmenden Häufigkeiten werden durch den (gewollten) internationalen Informationsaustauch überdies verstärkt. Dies führt für Abgabepflichtige immer häufiger zu Doppelbesteuerungen in mehreren Ländern. Viele solcher Doppelbesteuerungsfälle ließen sich rascher lösen, wenn in Österreich eine unilaterale Gegenberichtigung der betroffenen Steuerbescheide durchgeführt wird (insb. in Fällen, in denen unstrittig ist, dass das Ausland das Besteuerungsrecht hat). Die derzeitigen Wiederaufnahmebestimmungen lassen eine solche Gegenberichtigung auf Antrag des Steuerpflichtigen i.d.R. nicht zu, da die Ergebnisse ausländischer Steuerprüfungen, die zu einer Doppelbesteuerung führen, in Österreich keinen Wiederaufnahmegrund darstellen. Wiederaufnahmeanträge nach dem Neuerungstatbestand scheitern an den oben dargelegten Problemstellungen (keine aus Sicht des Antragstellers neu hervorgekommenen Tatsachen, da ein bereits bekannter Sachverhalt von der ausländischen Finanzverwaltung lediglich „neu/anders interpretiert“ wird), sodass langwierige internationale Streitbeilegungsverfahren erforderlich sind.

Lösungsvorschläge der KSW:

- Bei der Wiederaufnahme auf Antrag sollte nicht mehr auf den Wissenstand des Antragstellers abgestellt werden, wenn beurteilt wird, ob Tatsachen „als neu hervorgekommen“ zu qualifizieren sind, sondern alleine auf den Wissensstand der Abgabenbehörde.
- Es sollte ein eigener Wiederaufnahme-Tatbestand eingeführt werden, der eine unilaterale Gegenberichtigung in Österreich bei Doppelbesteuerungsfällen ermöglicht. Für diesen Wiederaufnahmetatbestand sollte – wie bei allen anderen Tatbeständen auch – ein Antragsrecht bestehen. Sollte die Abgabenbehörde die Rechtsansicht der ausländischen Finanzverwaltung (und des Antragstellers) nicht teilen, wäre eine Abweisung des Wiederaufnahmeantrags zulässig, da sich aus Sicht der Behörde aus dem Wiederaufnahmegrund kein anderslautender Bescheid ergeben würde. Die Abgabenbehörden könnten daher auch bei Bestehen eines solchen neuen Wiederaufnahmetatbestands nach wie vor ein internationales Verständigungsverfahren erzwingen, sodass sich für die Finanzverwaltung daraus keine Schlechterstellung ergeben würde.

6.9.3. Abschaffung der „Unbeachtlichkeits-Fiktion“ in § 5 FinOnVO, Erhöhung der Anwenderfreundlichkeit der Funktionen zur Übermittlung von Anbringen via FinanzOnline und Zulässigkeit von E-Mails im Abgabenverfahren

Wir regen an, dass generell alle per FinanzOnline eingebrachte Anbringen niemals nichtig oder unbeachtlich sind, sondern grundsätzlich wirksam sind und ggf. mit einem Mängelbehebungsverfahren zu behandeln sind, indem eine nochmalige Einbringung über die jeweils vorgesehene FinOn-Funktion aufgetragen wird.

Es sollte – zumindest für berufsmäßige Parteienvertreter – eine unbürokratischere Übermittlungsfunktion in FinanzOnline zur Verfügung gestellt werden, mit der Anbringen elektronisch als PDF-File hochgeladen werden.

Problemstellung:

Nach der derzeitigen Fassung der FinanzOnline-Verordnung (FinOnVO) sind solche Anbringen unbeachtlich, die nicht unter Verwendung der in FinOn zur Verfügung stehenden Funkti-

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

onen an Abgabenbehörden übermittelt werden (§ 5 FinOnVO). Zwischen BMF und BFG bestehen derzeit Auffassungsunterschiede, wie diese Regelung zu interpretieren ist. So sind etwa nach Ansicht des BFG (3.2.2023, RV/7102169/2022) Anträge auf Bildung einer steuerlichen Unternehmensgruppe (§ 9 KStG), die per FinanzOnline eingebracht werden, unbeachtlich, d.h. nichtig; das BMF erachtet solche Anträge hingegen als zulässig und widerspricht in einer öffentlichen BMF-Info explizit (!) der rechtskräftigen (!) BFG-Entscheidung (BMF-Info vom 30.3.2023). Diese Auffassungsunterschiede lassen sich auf zahlreiche weitere Anbringen übertragen (insbesondere auf Anbringen, die über die in der Praxis weit verbreitete Übermittlungsform „Sonstige Anbringen“ eingereicht werden). Es besteht daher derzeit große Rechtsunsicherheit darüber, welche Anbringen bei Verwendung von FinanzOnline von der „Nichtigkeitsfiktion“ des § 5 FinOnVO betroffen sind.
Weiters wurde mit der Verordnung zur elektronischen Übermittlung von Erledigungen und Anbringen mittels elektronischem Dateitransfer („EDTV“) ein Parallelsystem zu FinOn geschaffen, welches gesonderte Registrierungen und Zugriffsberechtigungen erfordert und daher verwaltungs- und unternehmensseitig zusätzlichen Administrationsaufwand verursacht.

<u>Lösungsvorschlag der KSW:</u>

- § 5 FinOnVO sollte derart abgeändert werden, dass per FinanzOnline eingebrachte Anbringen niemals nichtig oder unbeachtlich sind, sondern grundsätzlich wirksam sind und ggf. mit einem Mängelbehebungsverfahren zu behandeln sind, indem eine nochmalige Einbringung über die jeweils vorgesehene FinOn-Funktion aufgetragen wird.
- Es sollte – zumindest für berufsmäßige Parteienvertreter – eine unbürokratischere Übermittlungsfunktion in FinanzOnline zur Verfügung gestellt werden, mit der Anbringen elektronisch als PDF-File hochgeladen werden (ähnlich zum Elektronischen Rechtsverkehr für Rechtsanwälte in der Justiz). Eine Klassifizierung solcher Anbringen (etwa als „Bescheidbeschwerde“, „Zahlungserleichterungsansuchen“ etc.) könnte durch eine „Häkchen-Auswahl“ vorgenommen werden, indem verpflichtend eine oder mehrere Bezeichnungen sowie auch betroffene Abgabenarten und -zeiträume beim Hochladen der Datei auszuwählen sind, damit das Anbringen „strukturiert“ in FinanzOnline hochgeladen und innerhalb der Finanzverwaltung entsprechend dem jeweiligen Steuerakt zugeordnet werden kann.
- Über eine derartige Funktion sollten auch größere Datenmengen übermittelt werden können, sodass dies einen Datenaustausch gemäß EDTV ersetzen könnte.
- Übermittelte Anbringen sowie Ergänzungsvorhalte sollten in der Funktion „Steuerakt“ in FinanzOnline auch für den Abgabepflichtigen ersichtlich sein. Durch eine Zuordnung eines übermittelten Anbringens bei Einreichung durch den steuerlichen Vertreter durch eine Klassifizierung solcher Anbringen durch eine entsprechende Auswahlbezeichnung wäre es möglich, eine „Veraktung“ weitgehend automatisiert vorzunehmen, indem eine Zuweisung zu bestimmten Abgabenarten und Zeiträume durch den steuerlichen Vertreter oder Abgabepflichtigen selbst erfolgt. Auf diese Weise könnte ein „transparenter digitaler Steuerakt“ geschaffen werden, der eine weitgehend vollständige elektronische Akteneinsicht über FinanzOnline ermöglicht. Auch übermittelte Daten in Prüfungsverfahren könnten auf diese Weise für beide Seiten transparent (und sicher) gehalten werden.
- Alternativ oder zusätzlich könnte auch – zumindest für steuerliche Vertreter – eine Einbringung von Anbringen durch E-Mails mit qualifizierter elektronischer Signatur zugelassen werden (etwa in einer speziell für diese Zwecke eingerichteten Mailbox). Finanzverwaltungsinterne organisatorische Prozesse sollten sich hierbei ähnlich gestalten lassen wie bei der Übermittlung von Anbringen als Fax. Durch die Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur wäre überdies die Identität des Absenders sichergestellt.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

6.9.4. Aufschiebende Wirkung von Bescheidbeschwerden

Wir regen an, die fehlende aufschiebende Wirkung von Bescheidbeschwerden und Vorlageanträgen nach § 254 BAO abzuschaffen. Dies würde Verwaltungsaufwand sowohl für Abgabenbehörden als auch für Steuerpflichtige einsparen. Stattdessen sollte es Abgabepflichtigen offenstehen, die Abgaben trotz Beschwerde freiwillig zu zahlen.

Problemstellung:

Mit dem AbgÄG 2022 hat der Gesetzgeber eine Verfahrensförderungspflicht im Rechtsmittelverfahren eingeführt. Diese ermächtigt Richter im Verwaltungsgericht, Beweisanträge, die nach Einbringung des Vorlageantrags gestellt werden, zurückzuweisen, wenn diese bereits zu einem früheren Zeitpunkt gestellt werden hätten können. Dies führt dazu, dass die Stellung eines Vorlageantrags oftmals erheblich mehr Zeit in Anspruch nimmt, als es parallel laufende Zahlungsfristen in Folge des Ablaufs der Aussetzung der Einhebung nach Ergehen der Beschwerdevorentscheidung zulassen. Denn Vorlageanträgen (wie auch Bescheidbeschwerden) kommt keine aufschiebende Wirkung zu. Hat man daher im Bescheidbeschwerdeverfahren eine Aussetzung der Einhebung beantragt, läuft diese bei Ergehen der Beschwerdevorentscheidung aus, sodass eine Abgabenentrichtung i.d.R. binnen eines Monats erfolgen müsste. Eine Fortsetzung der Aussetzung der Einhebung erfordert jedoch zwingend, dass bereits ein Vorlageantrag gestellt wurde. Eine Fristverlängerung für die Stellung des Vorlageantrags schiebt hingegen die Zahlungsfrist nicht hinaus; eine solche Fristverlängerung ist jedoch oft erforderlich, um sicherzustellen, dass im Vorlageantrag alle noch erforderlichen Beweisanträge (z.B.. Einholung neuer Gutachten, Einvernahme weiterer Zeugen etc.) gestellt werden, um der Verfahrensförderungspflicht zu entsprechen. Oftmals ergeben sich erst aus der Beschwerdevorentscheidung solche Erfordernisse zur Stellung weiterer Beweisanträge, weshalb der Vorlageantrag hierfür genutzt werden müsste. Zahlungserleichterungsansuchen nach § 212 BAO (z.B. Stundungsantrag) sind in solchen Fällen oftmals nicht zulässig, da diese an strengere/weitere Voraussetzungen geknüpft sind, als Aussetzungsanträge nach § 212a BAO, für die die Anhängigkeit eines Bescheidbeschwerdeverfahrens i.d.R. ausreichend ist.

Lösungsvorschläge der KSW:

- Die fehlende aufschiebende Wirkung von Bescheidbeschwerden und Vorlageanträgen nach § 254 BAO sollte abgeschafft werden. Dies würde Verwaltungsaufwand sowohl für Abgabenbehörden als auch für Steuerpflichtige einsparen. Stattdessen sollte es Abgabepflichtigen offenstehen, die Abgaben trotz Beschwerde freiwillig zu zahlen.
- Die aufschiebende Wirkung sollte auch nach ergehen einer Beschwerdevorentscheidung weiterhin gelten, solange die Frist zur Stellung eines Vorlageantrags nicht abgelaufen ist (etwa wegen Fristverlängerungsanträgen, um der Verfahrensförderungspflicht gerecht zu werden).
- Statt Aussetzungszinsen sollte es eine Art amtswegige „Aufschiebungsverzinsung“ geben. Solche „Aufschiebungszinsen“ sollten fällig werden, wenn (i) die Abgaben für die Dauer des Beschwerdeverfahrens nicht entrichtet werden und (ii) keine freiwillige Entrichtung der Abgaben erfolgt.
- Im Falle einer freiwilligen Entrichtung der Abgaben sollte weiterhin die Möglichkeit bestehen, Beschwerdezinsen als Gutschrift zu erlangen, wenn/soweit im Beschwerdeverfahren eine Stattgabe erfolgt. Die Beschwerdeverzinsung jedoch nicht erst auf Antrag, sondern von Amts wegen erfolgen.
- Für eine rechtsmissbräuchliche Inanspruchnahme der aufschiebenden Wirkung durch Einbringung einer aussichtslosen Beschwerde oder Fristverlängerungsanträge würde die bereits bestehende Institution des Vollstreckungsbescheides (§ 230 Abs. 7 BAO) Abhilfe schaffen. Der Anwendungsbereich des Vollstreckungsbescheides sollte daher für Fälle eingesetzt werden, in denen bereits derzeit eine Aussetzung der Einhebung nicht zulässig

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

ist (Beschwerde ist wenig erfolgversprechend, Verhalten des Abgabepflichtigen ist auf die Gefährdung des Abgabenanspruchs gerichtet).
- Als „gelinderer Eingriff" in das Abgabenverfahrensrecht könnte statt einer Abschaffung der aufschiebenden Wirkung ein „Zurückweisungsverbot" für Aussetzungsanträge eingeführt werden, solange die (verlängerte) Vorlageantragsfrist nicht ausgelaufen ist. Da Aussetzungsanträgen zumindest einbringungshemmende Wirkung (§ 230 BAO) zukommt, könnte auf diese Weise ein Zahlungsverzug durch einen vorzeitigen Aussetzungsantrag vermieden werden.

6.9.5. Mehr Rechtssicherheit durch Betriebsprüfung auf Antrag, Ausweitung des Anwendungsbereichs für Auskunftsbescheide und Ausweitung von Cooperativer Tax Compliance für KMU

Wir regen an, Außenprüfungen und Nachschauen generell auf Antrag des Steuerpflichtigen durchzuführen. Für KMU plädieren wir für die Möglichkeit einer automatisierten Außenprüfung im Veranlagungsverfahren. Unternehmen, die über ein begutachtetes SKS verfügen, sollten Erleichterungen (z.B. Außenprüfung in Form einer Schwerpunktprüfung) erlangen. Der Anwendungsbereich der Auskunftsbescheide sollte auf alle Fragen des österreichischen Abgabenrechts ausgeweitet werden. Das System der begleitenden Kontrolle sollte auch auf Lohnabgaben und Zollrecht ausgedehnt werden.

Problemstellung:

Potentielle Steuerrisiken stellen für Unternehmen eine Wertminderung dar. Rechtssicherheit bezüglich bisheriger Steuerveranlagungen wirkt sich hingegen werterhöhend für die österreichische Unternehmerlandschaft aus. Insbesondere im Zuge von Unternehmensverkäufen kann sich fehlende Rechtssicherheit wertmindernd auswirken. Das 2024 beschlossene Grace-Period Geset) erweist sich hierfür als nicht weitgehend genug. Auch der derzeitige, vergleichsweise enge Anwendungsbereich für Auskunftsbescheide nach § 118 BAO erweist sich in der Praxis oftmals als nicht ausreichend. Rechtssicherheit könnte auch durch weitere Elemente Cooperativer Tax Compliance im Abgabenverfahrensrecht erhöhen. Zudem sollten mehr Anreize für die Nutzung der Instrumente Cooperativer Tax Compliance geschaffen werden, indem Risiken für eine finanzstrafrechtliche Verfolgung reduziert werden, wenn Unternehmen begutachtete Steuerkontrollsysteme nutzen.

Lösungsvorschlag KSW:

- Außenprüfungen und Nachschauen sollten auch auf Antrag des Abgabepflichtigen durchgeführt werden, insbesondere auch im Falle von Unternehmensübertragungen zwischen fremden Dritten (außerhalb des Angehörigenkreises).
- Für KMU sollte die Möglichkeit einer automatisierten Außenprüfung im Veranlagungsverfahren geschaffen werden, indem Buchhaltungsdaten im SAF-T-Format gemeinsam mit der Steuererklärung übermittelt werden, wie es auch bereits im Regierungsprogramm 2020-2024 vorgesehen war (Regierungsprogramm 2020-2024, Aus Verantwortung für Österreich, Seite 58).
- Wenn Unternehmen ein begutachtetes SKS nutzen, sollte eine finanzstrafrechtliche Verfolgung bei grober Fahrlässigkeit nicht mehr zulässig sein. Dies soll auch für Unternehmen gelten, die ein begutachtetes SKS nutzen, ohne gleichzeitig an der begleitenden Kontrolle beteiligt zu sein.
- Bei Verwendung eines begutachteten SKS sollte es Außenprüfern ermöglicht werden, nur mehr Schwerpunktprüfungen anstelle einer „Vollprüfung" durchzuführen, um auf diese Weise Verwaltungsressourcen einzusparen.
- Der Anwendungsbereich für Auskunftsbescheide nach § 118 BAO sollte auf alle Fragen des österreichischen Abgabenrechts ausgeweitet werden.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

- Das System der begleitenden Kontrolle sollte auch auf Lohnabgaben und Zollrecht ausgedehnt werden.

6.9.6. Einschränkung des Anwendungsbereichs der Festsetzung von Verspätungszuschlägen auf grobes Verschulden

Verspätungszuschläge gemäß § 135 BAO aufgrund der verspäteten Einreichung von Steuererklärungen können derzeit mit bis zu 10% der festzusetzenden oder selbst abzuführenden Abgabe vorgeschrieben werden, wenn auch nur leichtes Verschulden an der Verspätung vorliegt. Da nahezu alle abgabenverfahrensrechtlichen Sanktionsmechanismen (Herabsetzung von Säumniszuschlägen gemäß § 217 Abs. 7 BAO; Verwehrung einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 308 ff BAO, Abgabenerhöhung nach § 29 Abs. 6 FinStrG) und insbesondere das Finanzstrafrecht (§ 34 FinStrG) die Tatbestandsmäßigkeit i.d.R. erst bei grober Fahrlässigkeit ansetzen, sollte dies auch beim Verspätungszuschlag der Fall sein.

Lösungsvorschlag KSW:

Der Tatbestand des Verspätungszuschlags nach § 135 BAO sollte auf grobes Verschulden abstellen und leichte Fahrlässigkeit nicht mehr tatbestandsmäßig sein.

6.9.7. Verpflichtende Erlassung von Abgabenbescheiden gemäß § 201 BAO in Folge einer Berichtigungsanzeige nach § 139 BAO bzw. § 140 BAO für Selbstbemessungsabgaben und Vereinheitlichung der Schadensgutmachungsfristen nach § 29 Abs. 2 FinStrG auf ein Monat nach Bescheiderlassung

Im Falle der Berichtigung einer Selbstbemessung von selbst zu berechnenden und abzuführenden Abgaben wird i.d.R. kein Abgabenbescheid gemäß § 201 BAO erlassen, wenn die Abgabe in Folge der Berichtigung vom Abgabenschuldner bzw. vom Abfuhrverpflichteten selbständig bezahlt wird. Nach § 29 Abs. 2 FinStrG sind Selbstbemessungsabgaben verpflichtend binnen eines Monats ab Erstattung einer Selbstanzeige zu entrichten, um eine strafbefreiende Wirkung zu erzielen; bei Veranlagungsabgaben ist die Schadensgutmachung hingegen erst binnen eines Monats ab Bescheiderlassung erforderlich. Oftmals ist Abgabepflichtigen, die die Berichtigung einer unrichtigen Selbstbemessung durchführen, nicht ersichtlich, ob die Verletzung überhaupt ein Finanzvergehen erfüllte und ob somit die Berichtigungsanzeige auch eine Selbstanzeige darstellt, sodass eine rechtzeitige Schadensgutmachung dringend geboten wäre; denn insbesondere bei Einzelunternehmen kann eine Selbstanzeige auch „konkludent“ durch Abgabe einer berichtigten Selbstbemessungserklärung oder Abgabenerklärung erfolgen. Solche „konkludenten Selbstanzeigen“ scheitern jedoch oftmals an der rechtzeitigen Schadensgutmachung.

Lösungsvorschlag KSW:

Um Rechtssicherheit bei der Rechtzeitigkeit einer Schadensgutmachung zur Erlangung der strafbefreienden Wirkung im Falle einer Berichtigungsanzeige nach § 139 BAO bzw. § 140 BAO zu schaffen, sollte in § 201 BAO ein neuer Tatbestand geschaffen werden, wonach Abgabenbehörden über berichtigte Selbstbemessungsabgaben zwingend einen Abgabenbescheid zu erlassen haben. Gleichzeitig sollte in § 29 Abs. 2 FinStrG eine Angleichung der Schadensgutmachungsfristen für alle Abgaben (egal ob Selbstbemessungs- oder Veranlagungsabgabe) auf einen Monat nach Bescheiderlassung erfolgen.

6.9.8. Außenprüfung

Auf Basis von § 131 Abs.1 Z 1 BAO kann im Rahmen einer Außenprüfung die Übersetzung von Büchern und Aufzeichnungen in eine zugelassene Amtssprache verlangt werden. Es ist

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

nicht mehr zeitgemäß, dass Unterlagen in englischer Sprache bei der Prüfung eines internationalen Konzerns nicht per se von den Prüfern akzeptiert werden müssen. Zumal sieht bereits das VPDG die Möglichkeit der Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation auf Englisch vor.

6.10. Finanzstrafrecht

Die Auswahl ist von der Annahme geprägt, dass es nur zu einer punktuellen Überarbeitung des FinStrG kommen wird. Sollte ein große Reform des FinStrG angedacht werden, wären über die unten dargestellten Änderungsvorschläge hinaus weitere Punkte vorzubringen.

6.10.1. Anpassungen im Bereich der Selbstanzeige (§ 29 FinStrG)

Bei den Selbstanzeigen sind u.E. Verbesserungen vorzunehmen, da sie ohne ersichtlichen Grund die Einbringung von Selbstanzeigen mit strafbefreiender Wirkung behindern und oft zu „Fallen“ werden.
Dies betrifft insbesondere klare und eindeutige Regelungen für die Schadensgutmachung, eine Wirkung der Selbstanzeige für alle Beteiligten, den Anfall von Steuerzuschlägen nach § 29 Abs. 6 nur bei vorsätzlichen Finanzvergehen sowie die Abschaffung vereinzelt vorhandener zeitlicher Befristungen für strafbefreiende Selbstanzeigen.

1. Entrichtung – Schadensgutmachung iSd § 29 Abs. 2 FinStrG

1.1. Ausgangslage und Probleme in der Praxis

Selbstanzeigen scheitern häufig an der nicht fristgerechten Entrichtung der Abgaben. Probleme bereiten dabei nicht nur jene Fälle, in denen schlichtweg die finanziellen Mittel nicht zur Verfügung stehen. Oftmals scheitert die Selbstanzeige an den letztlich in zeitlicher Hinsicht sehr restriktiven Entrichtungserfordernissen. Vor allem kann es bei Selbstbemessungsabgaben (z.B. Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnabgaben, Kapitalertragsteuer) zu fehlgeschlagenen Selbstanzeigen kommen, weil hier die 1-monatige Entrichtungsfrist bereits mit Abgabe der Selbstanzeige zu laufen beginnt. Dies bereitet gerade bei der Sanierung von Umsatzsteuervorauszahlungsdelikten durch Abgabe einer richtigen USt-Jahreserklärung Probleme in der Praxis.

Beispiel: Zahllast in der USt-Jahreserklärung

Bei Erstellung der USt-Jahreserklärung der X-GmbH kommt es zu einer Zahllast von EUR 50.000,00, weil in den UVA einzelne umsatzsteuerrelevante Sachverhalte nicht richtig beurteilt worden sind. Ob die Unrichtigkeiten fahrlässig oder vorsätzlich verursacht worden sind, kann nicht abschließend beurteilt werden. Daher soll die USt-Jahreserklärung als Selbstanzeige wirken. Die USt-Jahreserklärung wird am 15.2.2024 eingereicht. Am 1.3.2024 ergeht erklärungsgemäß der USt-Bescheid mit dem Hinweis, dass die Zahllast i.H.v. EUR 50.000,00 bis 5.4.2024 zahlbar ist.

Selbstanzeigewirkung besteht aber nur, wenn die Zahllast i.H.v. EUR 50.000,00 bis spätestens 15.3.2025 (sohin 1 Monat ab Einreichung der USt-Jahreserklärung) entrichtet oder bis dahin ein Stundungsantrag gem. § 212 BAO gestellt wird.

Bei anderen Selbstbemessungsabgaben steht häufig im Zeitpunkt der Abgabe der Selbstanzeige die endgültige Abgabennachforderung noch nicht fest, was ebenfalls große Schwierigkeiten in der Praxis verursacht die zeitgerechte Entrichtung sicherzustellen. Dies obwohl absolut Bereitschaft und auch die Fähigkeit besteht, die bislang nicht entrichteten Abgaben nachzuentrichten.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Beispiel: KESt-Entlastung an der Quelle ohne Ansässigkeitsbescheinigung

Die Ö-GmbH legt offen, dass sie bei einer im letzten Jahr durchgeführten Gewinnausschüttung an die deutsche Muttergesellschaft eine Entlastung von der KESt an der Quelle vorgenommen hat, ohne dass eine aktuelle Ansässigkeitsbescheinigung (ZS-EUMT) vorgelegen ist. 3 Monate nach Erstattung der Selbstanzeige wird vom Finanzamt KESt vorgeschrieben und die KESt entrichtet. Selbstanzeigewirkung besteht nicht, weil die KESt spätestens 1 Monat nach Erstattung der Selbstanzeige entrichtet oder gestundet hätte werden müssen. Dies unabhängig davon, dass in der Folge die KESt im Rückerstattungsverfahren wieder erstattet wird.

Ähnliche Probleme der Entrichtung stellen sich dann, wenn der Anzeiger nicht zugleich Abgabepflichtiger oder Abfuhrpflichtiger ist.

Das Erfordernis der Schadensgutmachung sollte daher für jede Person, die Straffreiheit erlangen möchte, in zeitlicher Sicht und im Hinblick auf die konkrete Höhe eindeutig und zweifelsfrei feststehen. Das ist durch die aktuelle in § 29 Abs. 2 FinStrG normierte Rechtslage nicht gewährleistet.

1.2. Änderungsvorschläge

a) Koppelung des Beginns des Fristenlaufes an die bescheidmäßige Vorschreibung

Es wird daher vorgeschlagen, die Schadensgutmachung von der bescheidmäßigen Vorschreibung durch die Abgabenbehörde abhängig zu machen. Dies nicht nur bei Veranlagungsabgaben, sondern auch bei Selbstbemessungsabgaben. Die verfahrensrechtliche Grundlage dafür wäre in §§ 201 f BAO entsprechend zu schaffen, soweit das jeweilige Materiengesetz keine entsprechende Grundlage bietet.

b) Verlängerung der Entrichtungsfrist auf zwei Monate

Da das Datum der Bekanntgabe des Bescheides (Zustellung) und die im Bescheid festgesetzte Zahlungsfrist in der Praxis im Regelfall ein paar Tage auseinanderfallen, sollte die Entrichtungsfrist von 1 Monat auf 2 Monate verlängert werden.

c) Zahlungserleichterungen

Es wird angeregt, die zeitliche Befristung betreffend Stundung nach § 212 BAO zu streichen, weil die zeitliche Dimension der Stundung ohnehin hinreichend in § 212 BAO geregelt ist, insbesondere mit Blick auf die ohnehin engen Voraussetzungen für die Gewährung von Zahlungserleichterungen.

Zudem sollte (wieder) die Möglichkeit der Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO eingeräumt werden. Es sollte auch bei Erstattung einer Selbstanzeige die Möglichkeit bestehen, Rechtsfragen im Rechtsmittelweg abklären lassen zu können. Aufgrund der in § 212a BAO normierten Voraussetzungen kann es dadurch auch nicht zu nicht gewünschten Fristerstreckungen kommen.

Eine Fristsetzung, wie aktuell vorgesehen, erscheint dabei u.E. entbehrlich, weil §§ 212 f. BAO ohnehin enge Voraussetzungen für die Gewährung von Zahlungserleichterungen vorsehen.

2. Anpassung des Ausschlussgrundes des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG an § 14 Abs. 2 lit. a FinstrG

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Beim Ausschlussgrund des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG verhindert jede Verfolgungshandlung – auch die dem Betroffenen noch nicht bekannte – die Strafaufhebungswirkung. Damit weiß der Betroffene nicht, ob die erstattete Selbstanzeige nicht als Bumerang, nämlich als Selbstbezichtigung wirkt, weil vielfach von einer bereits gesetzten Verfolgungshandlung keine Kenntnis des Selbstanzeigers besteht. Aus diesem Grund soll der Tatbestand des § 29 Abs. 3 lit. a FinStrG um das Erfordernis der Kenntnis von der Verfolgungshandlung erweitert werden. Diese Anpassung wäre systematisch konsistent, weil auch der Ausschlussgrund beim Rücktritt von Versuch in § 14 Abs. 2 lit. a FinStrG erfordert, dass die Verfolgungshandlung dem Täter, einem anderen an der Tat Beteiligten oder einem Hehler bekannt war.

3. Änderungsvorschläge zu § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG

Der Sperrgrund des § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG widerspricht der zentralen Zielrichtung der Selbstanzeige (Opferschutz). Auch dann, wenn der Täter nach Abgabe einer Selbstanzeige erkennt, dass für ein und denselben Steueranspruch eine abermalige Berichtigung geboten ist, sollte seine weitere Mitwirkung prämiert werden, wenn dies für den Fiskus zielführend ist, da er insbesondere in den Fällen, in denen diese Unrichtigkeiten eben noch nicht entdeckt sind und sich darauf noch keine Verfolgungshandlungen richten, mit einer Entdeckung ohne Initiative des Täters regelmäßig nicht zu rechnen ist. Gerade in Fällen der (grob) fahrlässigen Abgabenverkürzung erscheint dies besonders deutlich. Die ursprüngliche Regelung des § 29 Abs. 6 FinStrG war geeignet und ausreichend, einem unerwünschten Taktieren bei Selbstanzeigen entgegenzuwirken.

a) Ersatz des Sperrgrundes durch Wiedereinführung der ursprünglich in § 29 Abs. 6 FinStrG vorgesehenen Bestimmung

Vor dem Hintergrund des übergeordneten Ziels der Selbstanzeige der Schadensgutmachung ohne weiteres Zutun der Abgabenbehörde sollte angedacht werden, anstatt des Ausschlussgrundes der wiederholten Selbstanzeige i.S.d. § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG wieder die vor der FinStrG-Novelle 2014 in Kraft befindliche Regelung in § 29 Abs. 6 FinStrG einzuführen.

b) Einschränkung auf vorsätzliche Finanzvergehen

Sollte an diesem Ausschlussgrund festgehalten werden, erscheint eine Einschränkung des Anwendungsbereichs auf vorsätzliche Finanzvergehen geboten. Denn aus Sicht der Finanzverwaltung erscheint die Möglichkeit der mehrfachen Fehlerkorrektur durch den Abgabepflichtigen aus folgenden Überlegungen ausschließlich hilfreich: Der Abgabepflichtigen saniert mit einer ersten Selbstanzeige einen grob oder leicht fahrlässig unterlaufenen Fehler hinsichtlich USt 2021. In weiterer Folge bemerkt der Abgabepflichtige, dass ihm hinsichtlich der USt 2021 ein zweiter Fehler unterlaufen ist. Aus Sicht der Abgabenbehörde wird es ausschließlich hilfreich sein, wenn der Abgabepflichtige auch seinen zweiten Fehler proaktiv an die Abgabenbehörde heranträgt. Dagegen ist es aus Sicht einer effizienten Abgabenerhebung nicht hilfreich, wenn der „korrekturwillige“ Abgabepflichtig aufgrund eines Restrisikos einer finanzstrafrechtlichen Verfolgung gezwungen ist, seinen zweiten Fehler gegenüber der Abgabenbehörde nicht offenzulegen.

c) Täterbezogene Formulierung des Sperrgrundes

Weiters sollte der Anwendungsbereich des § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG täterbezogen derart eingeschränkt werden, dass die erste Selbstanzeige i.H.a. einen Abgabenanspruch nur denjenigen Täter sperrt, der diese erste Selbstanzeige abgegeben hat. Die Änderung könnte z.B. wie folgt vorgenommen werden:

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

d) wenn **der Anzeiger eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit**, bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet hat."

Der Sperrgrund lit. d hat eine völlig andere Stoßrichtung als die Sperrgründe § 29 Abs. 3 lit. a bis lit. c FinStrG. Während lit. a bis lit. c keine Straffreiheit gewähren, weil die Behörden ohnehin schon ermitteln, will die lit. d den „Taktierern" einen Riegel vorschieben. Da es sich dabei folglich um eine spezialpräventive Maßnahme handelt und nicht wie bei lit. a bis lit. c um eine Frage der Rechtzeitigkeit, ist ein Bezug zum Täter bzw. Anzeiger herzustellen.

Hat ein Anzeiger bereits einmal für den gleichen Abgabenanspruch eine Selbstanzeige erstattet, kann er nicht erneut Selbstanzeige wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens für denselben Abgabenanspruch erstatten. Folglich muss er in Zukunft vorsätzliche Verfehlungen hinsichtlich desselben Abgabenanspruches bereits bei der ersten Selbstanzeige offenlegen, möchte er dafür Straffreiheit erlangen. Damit wird ein Taktieren in Fällen, in denen der Anzeiger mit Wissen und Wollen gehandelt hat, hintan gehalten.

Dem Anzeiger soll aber weiterhin die Möglichkeit offenstehen, wegen fahrlässiger Finanzvergehen Selbstanzeige zu erstatten (typische Berichtigungsfälle), da sich diese Delikte eben gerade dadurch auszeichnen, dass sie dem Anzeiger im Zeitpunkt der ersten Selbstanzeige nicht bewusst sind.

Wurde daher bereits eine Selbstanzeige eingebracht, ist bei der zweiten Selbstanzeige zu differenzieren: Wenn z.B. der GF1 eine Fahrlässigkeitstat darlegt (Verletzung seiner Überwachungspflichten) und der GF2 eine Vorsatztat einbekennt (jeweils bezogen auf denselben Abgabenanspruch), für denselben Abgabenanspruch aber von beiden bereits einmal Selbstanzeige erstattet wurde, stünde GF1 die Straffreiheit zu, nicht aber GF2. GF 2 hätte bereits bei der ersten Selbstanzeige seine Vorsatztat offenlegen müssen.

Damit wird ein Bezug zum Anzeiger hergestellt, was dem Charakter der Selbstanzeige als persönlicher Strafaufhebungsgrund entspricht. Gleichzeitig kommt es aber für einen Vorsatztäter zu einer erheblichen Einschränkung der Selbstanzeigemöglichkeit, weil dieser pro Abgabenanspruch nur eine Möglichkeit zur Selbstanzeige hat. Personen, die nicht vorsätzlich handeln, haben aber weiterhin – so wie bisher – die Möglichkeit, auch wiederholte Selbstanzeigen zu erstatten, was eine enorme praktische Bedeutung für Berichtigungsfälle hat und gerade im unternehmerischen Bereich den Mitarbeitern, insbes. im Rechnungswesen, die Möglichkeit gibt, entdeckte Fehler ohne Angst vor Verfolgung offenzulegen. Damit bekommt die berichtigungswillige Person die Sicherheit, dass eine durchgeführte Berichtigung nicht zum Geständnis wird (einen leichten Fahrlässigkeitsvorwurf wird man immer zumindest behaupten können!).

e) Negativabgrenzung

Das Abstellen auf den jeweiligen Abgabenanspruch i.H.a. den Sperrgrund des § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG führt dazu, dass der Selbstanzeiger vielfach nicht erkennen kann, ob i.H.a. diesen Steueranspruch bereits eine Selbstanzeige stattgefunden hat und somit, ob sich nun diese Offenlegung als selbstbelastendes Geständnis oder als Strafaufhebung auswirkt (insbesondere im Zusammenhang mit Mitunternehmerschaften, Unternehmensgruppen, Lohnnebenkosten etc.).

Aus dem Anwendungsbereich des § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG müssten Unternehmensgruppen i.S.d. § 9 KStG, Mitunternehmerschaften und USt-Organschaften ausgenommen werden. Das mögliche Auslösen der Sperrwirkung durch eine Selbstanzeige für eine Unternehmensgruppe i.S.d. § 9 KStG, eine Mitunternehmerschaft oder eine USt-Organschaft führt zu einem Taktieren der involvierten Parteien, weil diesen – in nachvollziehbarer Weise – die einmalige Wohltat

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

einer Selbstanzeige nicht für Fehler von aus ihrer Sicht untergeordneter Bedeutung „verschießen“ möchten. Diese Sperrwirkung steht damit insb. bei den genannten Fallkonstellationen einer aktiven Fehlersanierung durch die involvierten Parteien entgegen und kann damit aus Sicht der Finanzverwaltung nicht erwünscht sein. Die Änderung könnte z.B. wie folgt vorgenommen werden:

d) wenn der **Anzeiger eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen einer Finanzordnungswidrigkeit,** bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, **Körperschaftsteueransprüche einer Gruppe i.S.d. § 9 KStG, Umsatzsteueransprüche einer Umsatzsteuerorganschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 Z 2 UStG sowie Steueransprüche i.Z.m. einer Personengesellschaft**, eine Selbstanzeige erstattet hat.“

4. Wirkung der Selbstanzeige für alle Beteiligten

§ 29 Abs. 5 FinStrG führt vielfach dazu, dass die Selbstanzeige als Waffe und Erpressungsmittel eingesetzt wird bzw. „erpresserische“ Wettläufe um die Strafaufhebungswirkung in der Wirtschaft geführt werden. Die Strafaufhebungswirkung sollte berechenbar, unbürokratisch und weit erfolgen, um sicherzustellen, dass die Selbstanzeige auch ihr Ziel erreicht.

Auch bei den Steuerabkommen Österreich-Schweiz und Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein sind alle Beteiligten in den Genuss der Amnestiewirkung gekommen, ohne dass hierfür eine Täternennung – wie sie die Selbstanzeige i.S.d. § 29 Abs. 5 FinStrG verlangt – erforderlich gewesen wäre.

Übergeordnetes Ziel der Selbstanzeige ist die Schadensgutmachung ohne weiteres Zutun der Abgabenbehörde. Dieses ist mittels Abgabennachzahlung durch zumindest einen der Beteiligten erfüllt; eine Personennennung ist zu dieser Zielerreichung nicht notwendig.

Weiterer Vorteil des Entfalls dieses Formalkriteriums wäre, dass der Selbstanzeiger hinsichtlich allfällig Beteiligter keine Überlegungen zum Vorliegen/Nichtvorliegen der subjektiven Tatseite machen muss. Dies ist aus rechtsstaatlicher Sicht auch nicht seine Aufgabe, sondern ausschließlich Aufgabe der Strafverfolgungsbehörden.

5. Reduktion des Anwendungsbereiches des § 29 Abs. 6

Die Steuerzuschläge nach § 29 Abs. 6 sollten nur bei vorsätzlichen Finanzvergehen und nicht auch bei grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen zur Anwendung gelangen. Ebenso wie § 29 Abs. 3 lit. d FinStrG soll auch § 29 Abs. 6 FinStrG einem Taktieren bei der Selbstanzeige entgegenwirken. Da die grobe Fahrlässigkeit auch Fälle der unbewussten Fahrlässigkeit umfasst, ist in diesem Bereich ein Taktieren schon begrifflich ausgeschlossen. Dem sollte entsprechend Rechnung getragen werden.

Die Progressionsstufen müssten ebenso wie die Betragsgrenze für die gerichtliche Zuständigkeit angehoben werden. Vorschlag: 5%; Beträge > EUR 50.000, 15%; Beträge > EUR 150.000, 20% ; Beträge > EUR 500.000, 30%. Ferner wäre zu überlegen, dass die in § 29 Abs. 6 FinStrG geregelten Zuschläge nicht zwingend in der gesetzlich normierten Größenordnung, je nach Höhe der Verkürzung 5 – 30 %, festgesetzt werden müssen sondern sollten diese Prozentsätze maximale Obergrenzen darstellen und sollte die Höhe des Zuschlages schuldangemessen im Einzelfall bemessen werden können. Die Bestimmung gerät aktuell in ein massives Spannungsverhältnis zum Schuldgrundsatz, weil – um dies an einem markanten Beispiel vor Augen zu führen – z.B. bei einer grob fahrlässigen Verkürzung ebenso ein 30 %iger Zuschlag vorzuschreiben wäre, wie z.B. bei einer ebenso hohen betrügerischen Hinterziehung nach § 39 FinStrG. Die bloße Ausnahme leichter Fahrlässigkeit aus dem Anwendungsbereich allein kann dem Schuldgrundsatz nicht ausreichend Rechnung tragen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Es sollte gesetzlich normiert werden, dass § 29 Abs. 6 FinStrG nur für die im Prüfungsauftrag enthaltenen Abgaben und Zeiträume zur Anwendung gelangt. Im Sinne einer gebotenen klaren Abschätzbarkeit des Eintritts der strafaufhebenden Wirkung sollte eine entsprechende Regelung durch den Gesetzgeber erfolgen.

6. Selbstanzeige sollte unbefristet für alle Finanzvergehen möglich sein

Die vereinzelt vorgesehenen zeitlichen Befristungen (z.B. § 49a Abs. 2, § 49e FinStrG) sowie die vorgesehenen Ausschlusstatbestände (z.B. § 49b und § 49c FinStrG) sollten gestrichen werden.

7. Keine Strafbarkeit bei offener Zahlungsfrist

Nach § 29 Abs. 2 FinStrG kann die Schadensgutmachungsfrist für die Erlangung der strafbefreienden Wirkung auf bis zu 2 Jahre durch Zahlungserleichterungen nach § 212 BAO erstreckt werden. Dies wird in der Praxis auch in vielen Fällen gemacht. Dennoch wäre es denkbar, dass ein Strafverfahren eingeleitet werden kann, wenn die Abgaben noch nicht entrichtet wurden, auch wenn die Schadensgutmachungsfrist noch gar nicht abgelaufen ist. Dies wäre für die Betroffenen fatal, da ja genau ein solches Strafverfahren vermieden werden sollte (auch wenn die Strafbarkeit nachträglich wegfällt, wenn dann alles gezahlt ist). Es wird angeregt, dazu eine gesetzliche Klarstellung vorzunehmen, welche sich z.B. an § 153c Abs. 3 Z 2 und Abs. 4 StGB orientieren könnte.

6.10.2. Verkürzungszuschlag

1. Einschränkung der Ausschlussgründe nach § 30a Abs. 6 FinStrG

Die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 30a FinStrG ist auch dann ausgeschlossen, wenn bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig ist, eine Selbstanzeige vorliegt oder es einer Bestrafung bedarf, um den Täter von der Begehung weiterer Finanzvergehen abzuhalten (§ 30a Abs. 6 FinStrG).

Soweit der Ausschlussgrund auf das Vorliegen einer Selbstanzeige Bezug nimmt, läuft der Ausschlussgrund dem Sinn und Zweck der Neuregelung geradezu zuwider (*Brandl/Leitner u.a.*, Die Finanzstrafgesetznovelle 2010, SWK-Sonderheft, 53). Nach dem Bericht des Finanzausschusses sollte insoweit aber nur der Vorrang der Regelung des § 29 FinStrG sichergestellt werden (EB, siehe dazu auch *Fellner*, SWK 2011, S 375). In diesem Sinne wäre gesetzlich klarzustellen, dass § 30a dann und insoweit nicht zur Anwendung kommt, als eine Strafaufhebung bereits nach § 29 FinStrG erfolgt.

Aber auch der Ausschluss aus spezialpräventiven Gründen geht in der Praxis über den telos des Gesetzes hinaus, wenn § 30a nach Auffassung des BMF (BMF-280000/0140 IV/2/2010) dann nicht mehr zur Anwendung kommen soll, wenn in den letzten 5 Jahren ein Verkürzungszuschlag festgesetzt worden ist. Entgegen dieser Praxis soll die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung ja gerade keine Strafe iS des Gesetzes darstellen. Für die Frage der Anwendung des § 30a FinStrG soll die Selbstanzeige die gleichen Rechtswirkungen wie eine Bestrafung auslösen, obwohl weder eine Verurteilung erfolgt noch das Verschulden festgestellt ist.

2. Erweiterung der betraglichen Grenzen

Die Möglichkeit des § 30a FinStrG (Steuerzuschlag anstatt Strafe) ist sehr eingeschränkt und besteht insbesondere nur dann, wenn der Betrag hinsichtlich der etwaig finanzstrafrechtlich relevanten Unrichtigkeiten insgesamt für ein Jahr nicht mehr als EUR 10.000,00 und insgesamt für den vollen Prüfungszeitraum nicht mehr als EUR 33.000,00 beträgt.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Diese betraglichen Grenzen sollten ausgeweitet werden. Dies auch vor dem Hintergrund, als die Bestimmung des § 30a FinStrG vor allem zu einer Entlastung der Finanzstrafbehörden dadurch führen soll, als anstelle eines Finanzstrafverfahrens in Verdachtsfällen minderschwerer Finanzvergehen die Verhängung eines „bloßen“ Steuerzuschlages erfolgt.

6.10.3. Bedingte Strafnachsicht

1. Bedingte Strafnachsicht auch im verwaltungsbehördlichen Verfahren

Es gibt viele gute Gründe dafür, die Beschränkung der (zum Teil) bedingten Nachsicht der Geld-, Wertersatz- und Freiheitsstrafe und der Verbandsgeldbuße auf das gerichtliche Finanzstrafrecht aufzugeben und die seit In-Kraft-Treten des FinStrG (1959), also seit mehr als einem halben Jahrhundert wieder und wieder und auch vom Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder erhobenen Forderung nach der bedingten Nachsicht auch im verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht endlich zu erfüllen. Die bedingte Nachsicht dort nur gelegentlich aus Gnade zu gewähren (§ 187 FinStrG) ist zu wenig.

Im Detail ist auf das Gutachten von Univ.-Prof. Dr. *Scheil* (in Leitner (Hrsg.), Finanzstrafrecht 2007 (2008), Anhang Die bedingte Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht) zu verweisen.

2. Keine Beschränkung der bedingten Strafnachsicht

§ 26 Abs. 1 FinStrG besagt, dass eine durch die Gerichte verhängte Geldstrafe nur bis zur Hälfte bedingt nachgesehen werden darf und der nicht bedingt nachgesehene Teil der Geldstrafe mindestens 10% des strafbestimmenden Wertbetrages betragen muss.

Angesichts des Umstands, dass laut *Scheil* (Das Sanktionensystem nach der FinStrG-Novelle 2010, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2012, 205) in den Jahren 2006 bis 2011, also noch vor Einschränkung der bedingten Nachsicht der Geldstrafe auf die Hälfte, nur 37 % der von Gerichten verhängten Geldstrafen vollständig eingebracht werden konnten und dass in 63 % der Fälle die Ersatzfreiheitsstrafe und ihre Surrogate gemeinnützige Leistungen und elektronisch überwachter Hausarrest zur Anwendung kommen mussten, empfiehlt sich für den Bereich des gerichtlichen Finanzstrafrechts, um der zu erwartenden Steigerung der Uneinbringlichkeit der Geldstrafen wegen der Beschränkung der bedingten Strafnachsicht auf die Hälfte entgegenzuwirken, die Wiedereinführung der vollständigen und der nicht limitierten bedingten Nachsicht über die Hälfte hinaus, wie bei der Wertersatzstrafe. Oder wenigstens nach dem Modell der bedingten Nachsicht der Verbandsgeldbuße nach § 28a Abs. 1 i.V.m. §§ 6, 7 VbVG, das sowohl die vollständige, als auch die teilbedingte Nachsicht über die Hälfte hinaus (mindestens ein Drittel, höchstens fünf Sechstel) der Vermögenssanktion weiterhin vorsieht.

6.10.4. Diversion im Finanzstrafrecht

Eine Diversion ist, mit Ausnahme bei der Bestrafung Jugendlicher, im Finanzstrafrecht nicht vorgesehen. Als Begründung wird angeführt, dass es im verwaltungsbehördlichen Verfahren ohnehin ein eigenes Instrument gibt, nämlich das vereinfachte Verfahren. Anzumerken ist dabei jedoch, dass beim vereinfachten Verfahren im Unterschied zur Diversion entsprechende „resozialisierende“ Begleitinstrumente fehlen. Im gerichtlichen Verfahren soll die Diversion deshalb nicht Anwendung finden, weil dieses Instrument nur für minderschwere Delikte einschlägig sein soll. Bei Finanzvergehen mit einem Wertbetrag von mehr als EUR 150.000 und Vorsatz sei von derartigen geringfügen Delikten nicht auszugehen. In diesen Fällen bestehe ein zu hoher Unwertgehalt.

Diese Argumente können letztlich nicht überzeugen. Im Wirtschaftsstrafrecht ist eine Diversion bis zu Schadensbeträgen von EUR 300.000 anwendbar (vgl. § 198 Abs. 2 Z 1 StPO i.V.m.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

insbesondere §§ 147 Abs. 3 und 153 Abs. 3 StGB). Es erscheint daher systemkompatibel z.B. bis zu dieser Grenze auch in Finanzstrafverfahren die Diversion zuzulassen.

Eine Diversion hat den großen Vorteil, dass sie als erste präventive Stufe (Warnsignal) keine Verurteilung darstellt und deshalb auch keine Verurteilungsfolgen auslöst. Entscheidungsträger in der Wirtschaft können folglich ohne gravierende Folgen weiterhin ihre Funktionen (geläutert!) ausüben und könnten dadurch auch weitere besondere Härten (wie etwa Versagung von Unterstützungsleistungen, Erfüllung von Gemeinnützigkeitskriterien, usw.), welche sich an eine strafrechtliche Verurteilung anschließen, vermieden werden. Entscheidungsträger werden in einem derartigen Diversionsverfahren viel eher geneigt sein, kooperativ mitzuwirken, weil es die Chance für einen redlichen Neuanfang eröffnet.

Das Fehlen der Diversion im verwaltungsbehördlichen Verfahren ist als wesentliches Manko einzustufen, gehen doch damit wesentliche spezialpräventive Einflussnahmemöglichkeiten verloren. Vielmehr sollte man eine diversionelle Erledigung zulassen und prüfen, wie man derartige präventive Einflussmaßnahmen (wie insb. Weisungen, Monitoring, etc.) erweitert und konkretisiert.

Die Diversion ist seit 2000 ein integrierter Bestandteil des österreichischen Strafverfahrens. Nur wegen der ursprünglich vorgegebenen und alle Strafprozesse betreffenden Eingrenzung der Diversionsmöglichkeiten auf Verfahren, die nicht vor einem Kollegialgericht zu führen waren, kam es zum Ausschluss der Diversion im Finanzstrafverfahren, weil diese Prozesse bis 2015 und auch noch heute stets vor dem Schöffengericht zu führen waren und sind. Diese verfahrensbezogene Einschränkung wurde mit dem StRÄG 2015 geändert und damit eine Basis geschaffen, wonach mit Bezug auf die nunmehrige Grenzziehung gemäß § 198 Abs. 2 Z 1 StPO mit der vorgegebenen Strafobergrenze von fünf Jahren Freiheitsstrafe grundsätzlich auch Delikte nach dem FinStrG diversionsfähig wären (*Schroll*, Diversion im Finanzstrafverfahren in Achatz/Brandl/Kert (Hrsg.), Festschrift Roman Leitner (2022), 185).

Siehe auch um Vorschlag einer Diversionsregelung im Finanzstrafverfahren *Schmoller*, Fehlen eines abgekürzten Verfahrens im Finanzstrafrecht – Überlegungen zu einer Ausweitung der Diversion in Achatz/Brandl/Kert (Hrsg.), Festschrift Roman Leitner (2022), 199.

6.10.5. Durchgängige Strafbarkeitsschwelle grobe Fahrlässigkeit

Mit BGBl I 2015/118 wurde die Strafbarkeitsschwelle nicht für sämtliche Finanzvergehen des FinStrG sondern nur für bestimmte Verkürzungsdelikte auf grobe Fahrlässigkeit angehoben (zum einschlägigen Überblick vgl. *Leitner/Brandl*, SWK 2015, 1260 FN 4). Es erschiene sachgerecht, diese Strafbarkeitsschwelle bei sämtlichen Finanzvergehen vorzusehen.

6.10.6. Verjährung gem. § 31 FinStrG

a) Streichung der Abhängigkeit von der BAO bezüglich des Beginns der Verjährungsfrist

Das FinStrG sieht – ebenso wie das StGB – eine eigenständige Strafbarkeitsverjährung vor. Demgegenüber hat die Bemessungsverjährung der BAO eine völlig andere Zielrichtung. Geht es im ersten Fall um das Erlöschen des Strafanspruches des Staates, verwehrt im anderen Fall die eingetretene Bemessungsverjährung dem Abgabengläubiger die erfolgreiche Durchsetzung des Abgabenanspruches.

b) Keine Hemmung der Verjährung nach § 31 Abs. 3 FinStrG bei bloßen Ordnungswidrigkeiten

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Gem. § 31 Abs. 3 FinStrG tritt Verjährung nicht ein, solange innerhalb der Verjährungsfrist erneut ein vorsätzliches Finanzvergehen begangen wird, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist. Somit führt z.B. auch die Verwirklichung einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 dazu, dass finanzstrafrechtliche Verjährung nicht eintritt. Aufgrund des geringen Unwertgehaltes sollte eine bloße Finanzordnungswidrigkeit die Rechtsfolgen des § 31 Abs. 3 FinStrG nicht auslösen.

c) Eliminierung der Hemmung der absoluten Verjährung im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren

Mit Steuerreformgesetz 2005 wurde in § 31 Abs. 5 FinStrG die Möglichkeit der Hemmung der absoluten Verjährung eingeführt. Die Zeit eines Verfahrens vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts hemmt somit den Fortlauf der absoluten Verjährungsfrist. Grund für die Einführung war ausweislich der Gesetzesmaterialien der Umstand, dass in Einzelfällen die Verfahren vor dem VfGH/VwGH derart lange Zeiträume in Anspruch genommen haben, dass eine Entscheidung der Höchstgerichte erst nach Ablauf der 10-jährigen Frist erfolgte.
Das Erlöschen der Strafbarkeit durch absolute Verjährung erfolgt grundsätzlich ohne Rücksicht darauf, ob die Verjährungsfrist gem. § 31 Abs. 3, 4 FinStrG verlängert oder gehemmt ist. Die absolute Verjährung ist nur vom Beginn der Verjährungsfrist an zu berechnen. Charakteristikum einer absoluten Verjährung ist die mangelnde Verlänger- bzw. Hemmbarkeit. Die Neuregelung anlässlich des StRefG 2005 ist daher dogmatisch durch nichts zu erklären. Bezeichnend ist hingegen der in den Gesetzesmaterialien genannte Grund der Einführung – die überlange Verfahrensdauer vor dem VfGH/VwGH.

6.10.7. Verbandsverantwortlichkeit gem. § 28a FinStrG

a) Einschränkung der Verbandsverantwortlichkeit im FinStrG entsprechend völkerrechtlichen Vorgaben, insbesondere keine Verbandsverantwortlichkeit bei bloßen Finanzordnungswidrigkeiten

§ 28a FinStrG sieht die Verhängung einer Verbandsgeldbuße sowohl im gerichtlichen als auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren vor. Im Bereich des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens ist die Verantwortlichkeit eines Verbandes auf alle vorsätzlichen und fahrlässigen Finanzvergehen sowie auf Finanzordnungswidrigkeiten anzuwenden.

Der Beweggrund der Schaffung einer Verantwortlichkeit von Verbänden war die Umsetzung der Erfordernisse des Zweiten Protokolls zum Schutz der gemeinsamen Interessen der EG vom 19.6.1997. Dieses sieht in Art 3 Abs. 1 lediglich die Verantwortlichkeit der juristischen Person für Betrug, Bestechung und Geldwäsche vor, welche zu Gunsten der juristischen Person begangen wurde. Bei allen genannten Delikten handelt es sich ausschließlich um Vorsatzdelikte. Es ist zwar zuzugestehen, dass auch im Bereich des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens eine Verantwortlichkeit von Verbänden vorzusehen ist, da die Ahndung von Betrugsdelikten ab einer Aufgriffsschwelle von EUR 4.000 zwingend vorzusehen ist, nicht jedoch die – zwingende – Ausdehnung der Verbandsgeldbuße auf alle (vorsätzlich und fahrlässig begangenen) Finanzvergehen sowie Finanzordnungswidrigkeiten.

Abschließend kann daher festgehalten werden, dass die Zielrichtung des Übereinkommens die Verhinderung von groß angelegten internationalen Betrugsfällen und gleichwertiger Straftaten ist. Für die Verantwortlichkeit von Verbänden im Bereich bloßer Fahrlässigkeitsdelikte und Finanzordnungswidrigkeiten besteht nicht nur kein zwingender Umsetzungsbedarf aus den internationalen Übereinkommen, es würde auch zu einer nicht sinnvollen und aus präventiven Gesichtspunkten nicht zu rechtfertigenden „Überkriminalisierung“ von Verbänden kommen. Speziell im Bereich der Finanzordnungswidrigkeiten würde jedenfalls ein Wertungswiderspruch bestehen, wenn für bloßen Verwaltungsungehorsam eine Verantwortlichkeit des Verbandes entstehen würde.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Mit § 28a FinStrG wurde die Verbandsverantwortlichkeit im Bereich des FinStrG exzessiv über die völkerrechtlich gebotenen Erfordernisse hinaus umgesetzt. Die entsprechenden Rechtsakte in der EU gebieten lediglich die Umsetzung im Bereich betrügerischer Handlungen, nicht jedoch im Bereich fahrlässiger Verkürzungen sowie Ordnungswidrigkeiten. Es wäre eine Reduktion auf die völkerrechtlichen Vorgaben der Verbandsverantwortlichkeit vorzunehmen. Vorbild für eine derartige Reduktion wäre § 38 Abs. 2 Z 1 BWG.

b) „Freibeweis“ auch für Entscheidungsträger

Im Fall eines Mitarbeiter-Deliktes kann die Verbandsstrafbarkeit dadurch ausgeschlossen werden, dass der Verband nachweist, dass diesen kein Organisationsverschulden trifft. Ein derartiger „Freibeweis“ sollte auch im Fall eines Entscheidungsträger-Deliktes zulässig sein. Die derzeit bestehende Differenzierung erscheint sachlich nicht gerechtfertigt (vgl. *Herbst/Wess*, ZWF 2015, 118).

c) Angleichung der Beschuldigtenrechte von Entscheidungsträgern an jene des VbVG

Nur die der Tat verdächtigen Entscheidungsträger haben gem. § 56 Abs. 5 Z 1 idF AbgÄG 2005 im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren die Rechte eines Beschuldigten im Verfahren gegen den Verband. Entscheidungsträger, welche selbst nicht der Straftat verdächtig sind, könnten im Strafverfahren als Zeugen unter Wahrheitspflicht – sowohl im Verfahren gegen die belangten Entscheidungsträger als auch im Verfahren gegen den Verband – vernommen werden.

Demgegenüber normiert § 17 VbVG, dass sämtliche Entscheidungsträger als Beschuldigte zu vernehmen sind. Dieser Rechtsbestand sollte auch im FinStrG gewährleistet werden.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

7. Anhang

Der Fachsenat für Steuer- und Sozialrecht der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen

Der Fachsenat für Steuer- und Sozialrecht zählt zu den neun im Institut für Facharbeit 2023 eingerichteten Fachsenaten und beschäftigt sich mit steuer- und sozialrechtlichen Themen. Zu den Haupttätigkeiten zählen die Begutachtung von beabsichtigten Gesetzen, Verordnungen und Erlässen bzw. auch zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen, die Erstattung von Vorschlägen zur Entwicklung des Steuerrechts bzw. der Steuerpolitik sowie die Information der Berufskollegenschaft.

Der Fachsenat für Steuer- und Sozialrecht hatte bei seiner Gründung 15 Mitglieder, umfasst heute rund 180 Mitglieder (Stand Oktober 2024), und das Interesse in diesen Fachsenat aufgenommen zu werden ist ungebrochen groß.

Zur Abwicklung der anfallenden Arbeit und Vorbereitung der Stellungnahmen wurden im Laufe der vergangenen Jahre 20 Arbeitsgruppen eingerichtet, die großteils mit Spezialistinnen und Spezialisten in der jeweiligen Materie besetzt sind. Darüber hinaus wirken Mitglieder des Fachsenats für Steuer- und Sozialrecht in verschiedenen interdisziplinären Arbeitsgruppen des Instituts für Facharbeit mit.

Das vorliegende Papier wurde unter der Leitung der Fachsenats-Vorsitzenden erstellt:

Vorsitzende:	Dr. Verena Trenkwalder
Stv. Vorsitzende:	Univ.-Prof. Dr. Klaus Hirschler
	Dr. Wolfgang Höfle
	Dr. Jürgen Reiner
	Dr. Roland Rief
	Dr. Reinhard Schwarz